ASSESSMENT OF TAX HARMONIZATION IN EUROPEAN UNION AND TURKISH TAX SYSTEM

(Avrupa Birliği Vergi Uyumlamasının Analizi ve Türk Vergi Sistemi)

PhD Thesis (Doktora Tezi)*

Haluk Ferden Gursel

ISTANBUL

1980

(*) This thesis has its background studies in the University of Maryland, College Park, USA, and received the support from European Union, completed at Gazi University, Ankara, Turkey (Ön çalışmaları University of Maryland, College Park, MD, USA'de başlayan tez, Avrupa Birliği'nin desteğini de almış, Gazi Üniversitesi, Ankara, Türkiye'de tamamlanmıştır.)

Abstract: In this study, tax harmonization aspects of the European Union (EU) are being examined. Financial aspects of a possible integration of Turkey with EU are also covered. With this framework, topic permits to analyze Turkey's accession and harmonization of its tax and financial policies in a context of an enlargement of the Union.

Book one is devoted to the presentation of the Union. Here, the harmonization concept explained and its relations the other disciplines being reviewed. Following chapter is describing the EU practices in terms of the theoretical contributions. The reason for such an extensive picture of the real world is the condition imposed by the EU to the new members. All new members have to accept all the existing regulation to date. However such areas in which some exceptions in the transition periods can be obtained by exemplifying the difficulties of the previous enlargements are shown. These transitory periods are generally bound to be limited to a short time. This represents obvious need for Turkey an accelerated period of preparations for accession. Otherwise the transition period would take longer. The EU members, even though are powerful enough to carry the burden of premature accession of Turkey, seem reluctant to assume such a burden. Thus, Turkey is being forced to develop its economy before the full membership.

Obviously, the common value added tax (VAT) is the major achievement of the Union. The application of such a tax in Turkey implies many related problems coming to the scene, such as the efforts to diminish the tax fraud or the determination of the relevant economic and financial policies. Turkey before accepting a VAT should consider seriously the analysis of prospective effects of such a tax. Taking into consideration of the fact that there will be no harmonization in personal income taxation within EU, Turkey may decide to intensify the coverage of personal income tax while keeping at low levels the VAT which constitutes one of the components of cost formation. In terms of such an analysis, Turkey's February/l980 VAT draft is bringing a high burden while Income Tax draft can be defined as an insufficient one.

Book two analyses the effects of the enlargement of the Union and prospects for the accession of Turkey. Here, Turkey's past relations with the Union is the major area of interest. This part followed by the search for the comparable external relations of the Union. The concessions made by the Union members to the young African nations are in some cases represent higher relative advantages in comparison to the similar concessions made to Turkey, one of the full member candidates. On the other hand, new candidates, Spain and Portugal and new member Greece seem to bring the new problems to the Union-Turkey relations as they are of similar

agricultural production patterns.

The last chapter is for the review and comments on the Turkey-EU relations. Given the facts that the Agreements of Turkey with EU representing the uncertainty for the major topics and the behavior of the Turkey's governments are also far from being clear about the future of relations with EU, it is observed that the need for preparations of in-depth studies by the expert groups has become obvious. With an ever growing trade volume, Union has already become the major trade partner of Turkey. The harmonization of economic and financial policies, even in the lack of integration of Turkey to EU, is being necessitated merely by this fact. The positive result, it is believed that will only help for an increased welfare of the Turkish people and healthier Turkish economy.

OZET

En önemli siyasal ve ekonomik bütünleşme hareketlerinden birisi olan Avrupa Ekonomik Topluluğu ile olan ilişkiler çoğu ülkeler için önem taşımaktadır. Çünkü bu ülkeler bloku, hem ekonomik bakımdan büyük bir boyuta ulaşmakta ve böylece bu "pazar" ile alışveriş yapacak olanları giderek daha önemli ölçüde etkileyebilmekte ve hem de "siyasal bir birlik" olarak dünya siyasetinde giderek daha önemli bir rol oynamaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun ekonomik yönü kadar ağır basan siyasal yönü buradaki incelemenizin çerçevesi dışında kalmaktadır. Çalışmamız, bütünleşmenin ekonomik yönünü büyük ölçüde etkileyen vergi uyumlama politikası üzerinde toplanmış bulunmaktadır. Bugün kabul gören klâsik ekonomi politikası temellerini büyük ölçüde etkilemiş olan Keynes analizinin getirdiği modelin aracının vergi politikası olduğu hatırlanacak olursa, vergi politikası üzerine yoğunlaşmanın önemi daha da artar. Bu ülkeler grubunun farklı geleneklere, farklı modellere, farklı gelişim çizgilerine dayalı olarak gelişmiş, büyüme ve gelişmenin farklı aşamalarında bulunan ekonomilerinin "tek bir ekonomi" gibi hareket etmesini sağlamaya çalışmak ise, şüphesiz büyük bir hedeftir. Bu hedefin dünyamızın tanık olduğu bu çaptaki ilk deney olması, ekonomileri birbirine yaklaştırmakta kullanılan görünür iki araçtan -diğeri para politikasıdır- biri olarak vergi uyumlaştırma teorisinin gelişti-

rilmesini de gerektirmiştir. Yeni bir teori geliştirilmesinin yer yer başarısızlıklar getirmesi ise doğaldır. Başka deyişle, Avrupa Ekonomik Topluluğunun "tek bir ekonomi" hedefine varmasının çok kısa sürede olmasını beklemek doğru olmaz. Nitekim incelemiş bulunduğumuz Neumark raporu da bu hususu teyid etmekte ve ancak "farkların azaltılmasını" öngörmektedir.

Roma Andlaşmasindan bu yana geçen zamana bakıldığında vergi uyumlaması alanındaki en önemli adımın katma değer vergisinin tüm üye ülkelerce kabulü olduğu görülmektedir. Diğer taslakların hepsi yıllardır "hazırlık" aşamalarını tamamlıyamamış bulunmaktadır. Başlıca nedeni ülkelerin egemenlik haklarının bir kısmını uluslarüstü bir organa devretmekte hasis davranmaları olan bu durum, ülkelerin, uzun vadede ulusal çıkarlarını koruyamıyacakları endişesinden doğmaktadır. Bu sorun daha ziyade gelişmiş ülkeler arası bir problem olarak ortaya çıkmakta ve çoğu kez, gelişme düzeyleri farklı sektörlerini -örneğin tarımı- korumak isteyen ulusal hükümetler, iktisadi bütünleşme ile ilgili kararları alırken zaman zaman kamu oyunun baskısıyla karşılaşmaktadırlar.

Gelişme yolunda ülkelerin üyelikleri konusu vergi uyumlaması açısından özellikle problemler getirmektedir. Çünkü birbirleriyle rekabet edebilme gücünde olmayan ekonomilerin bütünleşmesinin sonucu, rekabet gücü olmayanın, rekabet gücüne sahip olan ekonomi tarafından yutulması olduğuna göre, gelişme yolundaki ekonomilerin, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun gelişmiş ekonomileri ile rekabet edebilir hale getirilmesi gerekmektedir. Buna paralel bir başka önemli konu da, gelişme yolundaki ekonomilerin rekabet gücüne sahip kesimlerinin, gelişmiş ekonomilerdeki subvanse edilen kesimler -örneğin tarım kesimi ve bazı hafif sanayi dalları- ile olan ilişkilerinin nasıl düzenleneceğidir.

Çalışmamızda, vergi uyumlaması teorisi ve Avrupa Ekonomik Topluluğundaki uygulaması ayrıntılarıyla ele alınarak uyumlamanın halihazır durumu analiz edilmiş bulunmaktadır. Açıklamalardan anlaşılacağı gibi genel olarak bütünleşmede ve vergi uyumlamasında, daha düzenlenmesi gereken çok husus bulunmaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Türkiye ilişkileri ise, çalışmada bir genişleme modeli içerisinde ele alınmıştır. İlk genişlemesini eski altı üyesine nisbeten yakın gelişme düzeyindeki ülkelerle yapan Topluluk, şimdi Yunanistan, İspanya, Portekiz ve Türkiye'den oluşan gelişme yolundaki ülkelerle bütünleşme deneyine hazırlanmaktadır. Bunlardan Yunanistan-ın üyelik formaliteleri tamamlanmış ve bu ülke üyelik sıfatını kazanmıştır. Haklarını bütünüyle kullanması biraz daha zaman alacaksa da, Yunanistan'ın 1981 yılı başından itibaren bütün organlarda oy hakkına sahip olacağını gözden kaçırmamak gerekmektedir.

Bu üyelik, Avrupa Ekonomik Topluluğu kadar Yunanistan'ı da etkilemektedir. Topluluk, Yunanistan'a gelişme düzeyini yükseltebilmesi için yardımda bulunurken, Yunanistan da bir vergi reformu yapma yükümlülüğü altına girmektedir. Bu reformun ise, genel olarak tüm ülkelerde ve özellikle gelişme yolundaki (take-off aşamasındaki) ülkelerde, bu ülkelerin ekonomik ve siyasal yapılarını özenle ele almak suretiyle gerçekleştirilmesi gerektiği bilinmektedir(1). Aynı vergi reformu gereğinin İspanya, Portekiz ve Türkiye ile bütünleşme sırasında da ortaya çıkacağı açıktır. Topluluk yetkilileri, Portekiz ile Türkiye'nin üyeliklerinin daha ziyade zaman alacağı görü-

---

(1) Nadaroğlu,Halil, Son Zamanlarda Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu, Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Ord. Prof.Dr.Nihad S.Sayar'a Armağan, Istanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları No.2, Istanbul, 1980, s.286.

şünü açıklarlarken bir anlamda vergi yapıları arasındaki farklılıkları da dile getirmektedirler.

Çalışma içerisinde de açıkladığımız gibi, Avrupa Ekonomik Topluluğu'na tam üyelik söz konusu olsa da olmasa da ülkemizin bir vergi reformuna olan ihtiyacı açıktır. Ne var ki bu yeni düzenlemenin Avrupa Ekonomik Topluluğu paralelinde olması, ilerideki bir tam üyelik için bize hazırlıklarımızda ilerleme imkânı tanıyacağı gibi, üyelik durumu gerçekleşmese bile, -örneğin bir katma değer vergisinin Türkiye'de kabulü ile- maliyet yapıları Topluluk standardına yaklaştırılmış olacak ve böylece ihtisaslaşmanın doğru yönde gerçekleşmesi sağlanarak, en büyük ticaret ortağımız olan Avrupa Ekonomik Topluluğu ile olan ticaretimiz optimuma yönelecektir. Bu ise, uzun vadede alışverişin sürdürülebilmesinin tek yoludur.

Doğal olarak tam üye olmamız olasılığının gerçekleşme şansı daha ağır basmaktadır. Bu takdirde tam üyeliğin avantajlarından süratle yararlanmak ve getirebileceği olumsuz etkilerden hızla sıyrılabilmek için, vergi sistemimizin hızla Topluluk vergi sistemi yönünde düzenlenmesi büyük öneme sahip bulunmaktadır. Katma değer vergisinin kabulü ve gelir-kurumlar vergilerinin ıslahı bu konuda önemli adımlar olacaktır. Topluluğun daha önceki genişleme deneylerinde, yeni üye adaylarının karşılaştıkları güçlükleri karşılayabilmek için elde ettikleri korunma hükümlerinin kanımızca çok dikkatle incelenmesi ve korunması öngörülen sektörlerde özenle uygulanması lâzım gelmektedir. Genç sanayiimizin geliştirilmesi için bizce en önemli şans budur. Ancak her durumda, vergi uyumlaması ile ilgili olarak ayrıntılı mukayese ve inceleme çalışmalarının yapılmasına ve bu alanda deney kazanmış kişilerden yararlanılmasına olan ihtiyaç açıktır.

İ Ç İ N D E K İ L E R .

SAYFA

SAYFA

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMLAMALARI TEORİSİ

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA
VERGİ UYUMLAMASI ÇALIŞMALARI

SAYFA

SAYFA

BEŞİNCİ BÖLÜM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU'NDA VERGİ UYUMLAMALARI UYGULAMASI

SAYFA

SAYFA

İKİNCİ KESİM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNUN GENİŞLEME MODELİ İÇERİSİNDE TÜRKİYE VE VERGİ UYUMLAMASI SORUNU

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU'NUN GENİŞLEMESİ

SAYFA

SAYFA

GİRİŞ

Jean Monnet 9 Mayıs 1950'de Fransız Dışişleri Bakanı Robert Schuman'ın yaptığı konuşmanın esin kaynağı olmasaydı, bugün ne Avrupa Ekonomik Topluluğu ve ne de ona "babalık" eden Avrupa Kömür ve Çelik Birliği olmıyacaktı. Schumann'ın, savaş sanayinin ana maddeleri olan kömür ve çeliğin üretim ve kullanımının uluslarüstü bir organa bırakılması yolundaki çağırısına Federal Almanya, Belçika, İtalya, Lüksemburg ve Hollanda olumlu cevap verince, Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Nisan 1951'de kuruldu. Kömür ve çelikte yaşanan deneylerin ekonominin diğer kesimlerine yayılması arzusu ise, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun Mart 1957'deki kuruluşuna vardı.

Türkiye'nin ise, Ortak Pazar'a giriş kararı üzerinde çok söylenmiş olmasına rağmen, belki açıklanan görüşlerin en tutarlısı "Bakanlıklararası Dış İktisadî Münasebetler Komitesi"nin belirttiği görüşlerdir(1):

> "Kuruluşundan beri kendisini Batı aleminin bir unsuru telâkki eden Türkiye Cumhuriyeti, siyasi ve iktisadi bakımdan benzer prensiplere sahip olduğu Batı camiasına bağlanmış ve bu camia içerisinde gerek siyasi gerek iktisadî sahalarda vücut bulan çeşitli teşekküllerin kurucuları ve destekleyicileri arasında yer almaya büyük bir itina ve gayret göstermiştir.

---

(1) İktisadi Kalkınma Vakfı, Bilgi Bülteni, Sayı: 1, 10.7. 1979, Istanbul, ss.3-4.

> (Avrupa Ekonomik Topluluğu'na katılma fikri).......
> ...teknik meseleler zaviyesinden de yerinde idi. Zira Roma Andlaşması, Camia dışında kalacak memleketlerin ve bilhassa zirai mahsuller ve hammaddeler ihracatçısı memleketlerin dış ticaretleri üzerine menfi tesir icra edecek esaslar üzerine kurulmuştur.
>
> (Ayrıca) Ortak Pazar'a katılmamız fiili durum dolayısıyla da zaruri idi. Son on yıllık ihracatımızın ortalama yüzde 35'i Altılara yönelmişti. Pazar dışında kalmamız halinde ihraç mallarımızın sürüm imkânlarının mühim nisbette azalacağı aşikârdı".
>
> Neticede Türkiye 31 Temmuz 1959'da Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üyelik başvurusunu yaptı.

Daha aşağıda inceliyeceğimiz gibi, başvurumuz 12 Eylül 1963'de Ankara Anlaşmasının imzasına vardı. Aynı anlı başvurunun bir sonucu olarak Ortak Pazar, görüşmeleri sırasında Yunanistan ile Türkiye'yi "aynı tip" anlaşma içersine koymaya çalışmıştı. Ancak, anlaşmaların "karşılıklı yükümlülükler"e dayandırılmasında duyarlık gösteren Topluluk, Yunanistan'ın Topluluk üyeliğinden doğacak yükümlülükleri karşılama bakımından daha hazır olduğunu farketmiş görünmekteydi. Yüzde 3 büyüme hızına sahip 25 milyonluk Türkiye, yüzde 60-70 okuma-yazma bilmeyen nüfusuyla, tipik bir "Akdeniz tipi tarıma dayalı ekonomi"ye sahip olarak nitelendiriliyordu. Gümrük duvarlarıyla korunan, yüksek iç talebe cevap veren sanayiinin uluslararası rekabet şansı görülmüyordu. 1 milyar dolarlık borcuna karşılık, 14 milyon dolar rezervi bulunuyordu.

1964'den Topluluğa yeni üyelerin katıldığı 1972'ye kadar gelen Hükümetler, ekonomiyi geçiş dönemi için hazırlıyacak hiçbir şey yapmamışlardı. Ankara Anlaşması çoğu kişiye göre "ekonomik" değil "siyasal" bir anlaşmaydı. Yalnızca, Topluluğa daha üç yeni üyenin girişinden önce ve Topluluğun, demokrasinin rafa kaldırılarak cunta yönetimine sokulan Yunanistan ile ilişkileri "dondurmuş" bulunduğu bir dönemde, 1967'de, Türkiye gümrük birliğine varacak görüşmelerin başla-

masını önermişti. Topluluk ise, Türkiye'nin gereken hazırlıkları yapmadığının farkındaydı ve "hazırlık" döneminin sona erdirilmesinin yol açacağı bir ekonomik krizden sorumlu tutulamıyacağını bildirerek talebi cevapladı(2). Türkiye'nin ısrarı üzerine, Türk gümrüklerinin 12 ve 22 yılda kaldırılmasını öngören ve Mart/1961 Atina Anlaşması'na paralel Katma Protokolü hazırladı. Ankara Anlaşmasına göre geliştirilmiş tarımsal tavizler ve Türk sanayi ürünlerinin-tekstil ve bazı diğer mallar hariç- Topluluğa serbestçe girişi, yeni mali yardım bu yeni anlaşmanın esaslarındandı.

Topluluğun genişlemesi, üçüncü ülkeler ile yeni anlaşmalar, Akdeniz politikası gibi nedenler, Türkiye'nin aldığı tavizleri aşındırınca, Topluluk üyeliğinden şikayetler arttı. Önemi artan hammaddelerin kaynağı üçüncü ülkelere verilen tavizlerin, neden kendisininkileri aştığını Türkiye anlayamamaktaydı.

Şimdi ise, halâ nüfusunun üçte ikisi tarımla uğraşan nüfus artış hızı yıllık yüzde 2.7'ler civarında bulunan, nüfusunun yüzde 35'ten fazlası cahil Türkiye, 1978-1979 yıllarında geçirdiği bir beş-yıllık ilişkileri dondurma talebini geri alarak tam üyelik müracaatını yapmaya hazırlanmaktadır.

Sosyal yapısında arzu edilen düzenlemeleri yapamamış -örneğin nüfus artış hızını, göç eğilimlerini düşürememiş- ve ekonomisi, topluluk tam üyeliğinden doğacak yükümlülükleri taşımaya hazırlanmamış bir Türkiye'nin, Ortak Pazar'ın halihazır üyelerince de aralarına girmesinin arzulanmadığı bilinmektedir. Kaldı ki, böyle bir durumda diğer üyelerin Topluluk bütçesinden Türkiye'ye uzun süre "nüfus başına" yardım yapa-

---

(2) European Commission, SEC(68)1386 Final, April/1968.

cakları(3) gerçeği ise bu isteksizliği tamamlar niteliktedir.

Türkiye'nin ise bu koşullarda yapabileceği pek az şey vardır. 1963 Ankara Anlaşmasından bu yana yapılması gerekip de ihmal edilen tüm çalışma vedüzenlemelerin, kaybolan zamanı görmemezlikten gelerek, çok kısa sürede yapılmasını istemek haklı değildir. Bu ise, Türkiye'nin, müracaatını yapsa bile tam üyeliğinin daha çok zaman alacağının bir kanıtıdır.

Avrupa Ekonomik Topluluğuna girip girmeme tartışmalarının yapmış bulunduğumuz Ortaklık Anlaşması'na rağmen sürdüğü ve biraz da "Topluluk içersinde yer alınması" görüşünün ağır bastığı dönemde, bu çalışma ile Topluluk, vergi politikası açısından tanıtılmak ve Topluluk ile muhtemel siyasal bir entegrasyonun mali yönleri analiz edilmek istenmiştir. Bu anlamda çalışma, bir Topluluk genişlemesi modeli çerçevesinde vergi politikaları ile mali politikaların uyumlaştırılmasını analiz etmektedir.

Birinci Kesim, Topluluğu tanıtma işlevini üstlenmiştir. Bu kısımda, uyumlama genel olarak ele alınmakta diğer disiplinler ile ilişkileri, teorisi inceleme konusu yapılmaktadır. Daha sonraki kısmı ise, açıklanan teorik katkıların, Ortak Pazar'daki uygulanışını konu etmiştir. Avrupa Ekonomik Topluluğuna katılma halinde tam üyelik aşamasında bu kuralların "tam" olarak uygulanacağının kaydedilmesi bu bölümlerin varlığının en önemli nedenidir. Ancak tam üyeliğe geçiş aşama-

---

(3) "Dayanışma katsayısı" adı verilen değişken. Topluluk bütçesinden kişi başına yapılması gereken yardımın ölçüsüdür. Kişi başına gelir düştükçe, yardım oranı artmaktadır. 1976 yılı verileriyle yapılan bir çalışmaya göre, Yunanistan'ın alacağı yardım 302 milyon hesap birimi iken Türkiye'ye verilmesi gereken 3 milyar 296 milyon hesap birimine ulaşmaktadır. Fazla bilgi için bkz.: European Parliament, Study Meeting, 1-3/Sept./1977. European Digest. Luxembourg, pp.26-32.

sında, Ortak Pazar'ın bundan önceki "genişleme"lerinde yeni üyelerin karşılaştıkları güçlükler örnek gösterilerek kısmi istisnaların elde edilebileceği anlaşılmaktadır. Ancak üye ülkeler, Türkiye'nin "olgunlaşmadan" üyeliğe geçişinin ortaya çıkarabileceği yükü taşıyabilme gücünde olsalar bile, arzusunda değildirler.

Dolayısıyle Topluluğun geçmişteki vergi ve maliye politikaları uygulamaları, Türkiye açısından önemli örnek olayları ve dersleri içermektedir. Çalışmanın kapsamı dahilinde sadece değinilme fırsatı bulunan konuların, ilgili politika kararı alınmasında belki çok daha derinliğine incelenmesi gerekecektir.

İkinci Kesim, Topluluğun genişlemesi ve bu çerçeve içerisinde Türkiye'nin durumu ile ilgili analizlere ayrılmıştır. Türkiye ile ilişkilerin "mukayese edilebileceği" diğer Topluluk ilişkilerine değinildikten sonra, Topluluk ile ilişkilerimiz özetlenmiş ve karşılaştırmalar yapılmış ve mevcut denge ya da dengesizlik durumları ele alınmıştır. Eski sömürgelerine "Topluluk ile ticaret ortaklığı" yapma adı altında tanınan vergi ve maliye politikalarına ilişkin tavizlerin, "tam üye adayı" Türkiye'ye tanınmasinda ya da göreli olarak Türkiye'nin ilişkilerinin daha üstün tutulmasında Topluluk üyelerinin çekingen davrandığı bu bölümdeki gözlemlerdendir.

Akdeniz ülkeleri bu arada Portekiz, İspanya ve özellikle Yunanistan anlaşmaları gene karşılaştırma olanağı sağlanabilmesi amacıyla maliye ve vergi politikaları açısından analiz edilmiş bulunmaktadır.

Şüphesiz dolaylı vergiler ve bu arada ortak Katma Değer Vergisi uygulaması, Topluluğun en önemli aşamasını oluşturmaktadır. Bu verginin ülkemizdeki tatbikatı ile birlikte gündeme gelecek pek çok mesele vardır. Vergi kaçakçılığının

asgariye indirilmesinden, ekonomik politikaların belirlenmesine kadar uzanan sorular yelpazesinde çalışma içersinde değinilmiştir. Katma Değer Vergisi uygulamasına hazırlanan Türkiye'nin, ciddi verimlilik ve uygunluk analizlerine gitmesi gerekmektedir. Ancak bu tür çalışmalar, Türkiye'nin gerçek maliyet yapısına ve bunun sonucu olan "doğru" yönde ihtisaslaşmaya gitmesine ışık tutabilecektir.

Dolaysız vergilerden gelir vergilerinde uyumlamanın yapılamıyacağının anlaşılması olayı, dolaysız vergilere ağırlık verilerek, maliyet oluşumunda hesaba katılan katma değer vergilerinin asgari düzeyde tutulması yolunda bir tercih sonucunu verebilir. Bu tür bir analiz açısından, Şubat/1980 Katma Değer Vergisi tasarısının oranları yüksek, Gelir Vergisi tasarısı (kapsam ve ileriki yıllarda oranlardaki değişme takvimi bakımlarından) yetersiz bulunmaktadır.

Bu anlamda Türkiye'nin önce özellikle gelir vergisindeki kaçakçılıkla etkin biçimde mücadele etmesi ve daha önemlisi sosyal huzursuzluklara neden olacak hale gelen gelir vergisi yükünün dengeli dağılımı konusunu halletmesi gerekmektedir. Enflasyonun son yıllarda artan şiddetinin, kaynakta tevkif yoluyla gelir vergisi ödeyenlere ağır yükler getirdiği, buna karşılık gelir vergisinin diğer yükümlülerinin devleti en önemli vergi gelirinden bir yıl süreyle mahrum bırakmakta olmaları gerçeği, bu tür vergilerde belli ön-ödeme veya stopaj esaslarına daha çok yer verilmesini zorunlu kılmaktadır.

Nihayet son bir bölüm, Türkiye'nin Topluluk ile yapmış bulunduğu anlaşma metinleri üzerinde yapılan incelemeye ve bunlara ilişkin önerilere ayrılmıştır. Çıkan sonuç, maliye ve vergi politikalarımızın uyumlanması konusunun bu metinlerde gereğince yer almadığı, yer yer belirsizlikler içerisinde

kaybolduğu, bazı konularda hüküm içermediği, daha önemlisi, pazarlık konusu yapılabilecek hususlarda (örneğin "sınır aşırı" işlerde çalışanlar konusunda) hiçbir faaliyetin gösterilmediğidir. Başka deyişle Türkiye de konuyu gereken ciddiyetle ele almamış bulunmaktadır. Kanaatimizce derinliğine analizlere dayalı olarak bu konuların yeniden ele alınması için zaman geçmemiştir. Bu arada, bu konularda uzmanlaşmış bir kadronun oluşturulması konusundaki kesin zorunluluğa da işaret etmeliyiz.

Türkiye ister Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye olsun, isterse dış ticaretinde giderek artan önemde bir ticaret ortağı grubu olarak Topluluk ile ilişkide bulunsun, siyasal ve ekonomik bütünleşmenin en önemli öğelerinden birisi olan vergi ve maliye politikaları uyumlaştırmasındaki hazırlık derecesi, önümüzdeki yıllar ülkemizin gündeminde sıkça ön plana çıkacaktır. Bu durumda, ister ihracat tıkanıklığı, ister iç pazarın daha büyük oranının Topluluk ülkelerince ele geçirilmesi, isterse gelir dağılımı dengesizliği, ya da destek alımları finansmanı sorunları şekillerinde siyasal ya da ekonomik kimlikle karşımıza çıksın, vergi ve maliye politikası ile uyumlama sorunlarının teşhis ve doğru yönde gereğinin yapılmasının, ülkemiz açısından birinci derece öneme sahip olduğu bilinmelidir.

BİRİNCİ KESİM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU VE VERGİ UYUMLAMASI

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMLAMASI KAVRAMI

I. GENEL

Son yıllarda sıkça işitilir olan "harmonizasyon" ya da dilimizde yerleşmiş karşılıklarıyla "uyumlama" veya "ahenkleştirme", Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran 1957 Roma Andlaşması'ndan önce de hukuki bir terim olarak mevcuttu. Fransız, İtalyan ve Hollanda hukuk metinlerinde bu kelimeye raslanmakta idi. Almanca ise bu kelimeye yabancıydı. Örneğin Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Andlaşmasındaki "harmonizasyon" sözcüğünün Almanca'ya çeşitli biçimlerde çevrilmekte olduğu görülmekteydi(1).

---

(1) Örneğin Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Andlaşmasının 15. maddesinin 1. fıkrasının Fransızca asıl metninden Almanca'ya resmi çevirisinde, "harmonizasyon" karşılığında "anpassung" (adapte etme, uyumlama) kullanılırken 10. maddenin 3. fıkrasının ve 26. maddenin 1. fıkrasının çevirisinde aynı kelime karşılığında "abstimmung" (koordinasyon, eşgüdüm)sözcüğü kullanılmıştı. Türkçeye ise önceleri "harmonizasyon" olarak giren kavram, daha sonra "ahenkleştirme" olarak kullanılmıştır. Bu arada "uyum" kelimesine de daha sınırlı ölçüde rastlanmaktadır. Biz, dildeki çağdaşlaşmaya uyarak "uyumlama" kelimesini kul-

Esas itibariyle müzikte birbirleri ile uyumlu birden fazla sesi ifade etmekte kullanılan bu terim, vergicilikte, piyasaların rekabet koşullarında işlemelerine engel olmayan vergi sistemlerini anlatmakta kullanılmaktadır. Bu anlamda, sözkonusu vergi sistemlerinin uniform ya da bir örnek olmaları zorunluluğu yoktur.

Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu üyelerinden Von der Groeben uyumlamayı şöyle ifade ediyordu(2):

> "Uyumlamanın, vergi sistemlerini bir-örnek hale getirmek demek olmadığını hatırlatmalıyız. Ne var ki, piyasanın, rekabet koşullarında işlemesi açısından, vergi sistemlerinin etkisini "nötr" hale getirecek ölçüde uyumlanması gerekir. Başka deyişle, vergi sistemleri Topluluğun rekabet sistemi ile aynı doğrultuda çalışır hale getirilmelidir. Burada gözönüne alınması gereken başlıca üç öge vardır: Birincisi üye ülkelerdeki vergilerin yükü arasındaki farklar, ikincisi çeşitli üye ülkelerde bu yüklerin dolaylı ve dolaysız vergi olarak dağılışı arasındaki farklar, nihayet üye ülkelerin vergi yapıları arasındaki farklar".

Görüldüğü gibi Groeber, toplam vergi yükleri ve bu yüklerin dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki dağılımı yanında, vergi "yapılarının" da benzer olmasını öngörmektedir. Bu anlamda örneğin vergilenebilir gelirin belirlenmesi, bu arada stokların tesbiti ve değerlenmesi, amortisman ve aşınma paylarının hesabı, zararların mahsubu gibi konular da dolaysız vergilerin uyumlanması kavramına dahil olacaktır. Dolaylı

(.) lanma yolunu seçtik. Kavram ile ilgili terminoloji konusunda bkz. Nadaroğlu,Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 3. Baskı, İstanbul, 1978, ss.307-310.

(2) Groeben,Von der H., Policy on Competition in the European Economic Community, Supplement to Bulletin of the E.E.C., July-August 1961, p.15.

vergilerde, yatırım harcamalarına nelerin dahil olduğunun belirlenmesindeki farklılıkların, birikimli (kümülatif) satış vergilerinde ise, uluslararası ticarette yeterli ölçüde telâfi edici vergi uygulamalarına gidememenin yol açtığı bozuklukların rekabet koşullarını etkilediği söylenebilir. O halde bunların düzenlenmesinin de uyumlama kavramı içinde düşünülmeleri gerekir.

Rädler ise uyumlamayı değişik biçimde tanımlamaktadır(3):

> "Uyumlama, rekabet düzeninde vergi sistemlerinin meydana getirdiği bozuklukların kaynaklarını ortadan kaldırmak veya uluslararası ticareti önemli ölçüde kolaylaştırmak üzere, ulusal vergi sistemlerinde kısmî değişiklikler yapılmasıdır".

Neumark'ın uyumlama kavramı tanımı(4), Ortak Pazar'da rekabet koşullarının bozulmasına engel olma açısından yararlı görünen her önlemi içermektedir. Prof.Neumark'a göre, kavramın bu biçimde geniş tutulmuş olması, vergi yasalarının içerik ve/veya vergi oranları olarak mı yoksa yalnızca vergi mevzuatının bir ölçüde birbirlerine benzetilmesi şeklinde mi "yakınlaştırması" gerektiği konusunu açıkta bırakmaktadır.

Bir başka yazar, Mesenberg(5), uyumlamanın çerçevesini

---

(3) Tanım, "K.V.Antal, Harmonisation of Turnover Taxes in the Common Market, Common Market Law Review, Vol.1, No 1, London, 1963, p.42"'den alınmıştır.

Tanım, A.J.Rädler'in "European Taxation Supplementary Service International Bureau for Fiscal Documentation, Amsterdam, 1969, loose leaf" deki çevirisinden alınmıştır.

(4) Tanım, F.Neumark'ın, "European Taxation Supplementary Service, Amsterdam, 1969, loose leaf"deki çevirisinden alınmıştır.

(5) Tanım, H.Mesenberg'in "European Taxation Supplementary Service, Amsterdam, 1969, loose leaf"deki çevirisinden alınmıştır.

"rekabette belli bozukluklara yol açan vergileme farklılıkları"nın giderilmesi olarak tanımlamaktadır. Vergi oranları, matrahları, istisna ve muaflıkları vs. içine alan "vergileme farklılıkları" kavramı, ancak "rekabet koşullarının bozulmasına yol açmayan" vergilemeyi uyumlamanın dışında bırakmakla oldukça geniş bir alanı içine almış olmaktadır.

Regul ise uyumlamayı, "birleştirme" ve "eşgüdüm" kavramları ile ilişkilendirerek incelemektedir(6):

A) Vergileme alanında "birleştirme" ya da "eşitlendirme" denildiğinde, vergi sistemlerinin ve vergi oranlarının giderek artan ölçüde aynı kalıba yaklaştırılması ve eşitlenmesi anlatılmak istenmektedir.

B) Buna karşın "eşgüdüm" daha ziyade fiili ve temeldeki farklılıklara dayanmakta ve uygun önlemleri belirlerken bunları hesaba katmaktadır.

C) "Uyumlama" ise, birleştirme ile eşgüdüm arasında yer almaktadır. Vergileme alanında, uyumlama kavramı kullanıldığında belli bozuklukların düzeltilmesi üzerinde durulmaktadır.

Nihayet, Prof.Barrère, özellikle Ortak Pazar'daki uyumlamadan söz ederken(7), uyumlamanın ekonomik (ve siyasal) bütünleşme ile iktisadi büyüme gibi birbirleriyle içiçe girmiş iki olguya sıkı sıkıya bağlı "devamlı bir süreç" olduğunu ifade etmektedir. Yani Prof.Barrère'e göre, vergi uyumlamasının amacı, vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin birbirlerine adapte olmasından çok, bütünleşme ve iktisadi büyümeye ilişkin vergi engellerinin kaldırılmasına yakındır. Buradan hare-

---

(6) Regul,R. and Renner,W. Finances and Taxes in European Integration, Amsterdam, 1966, p.VI-127 ve devamı.

(7) Barrère,A., The Influence of Economic Growth of the Member States on Problems of Tax Harmonization, App.E to the F.F.C. Report, Amsterdam, 1963, p.188.

ketle, vergi sistemlerinin yapılarından çok daha önemli olan ekonomik etkilerinin uyumlanmasının, aşağıdaki dört uyumlama ilkesinin gözönünde tutulmasıyla yakından ilişkili olduğu ortaya konulabilir:

a) Vergi sistemlerinin uygulandıkları ülke koşullarına uygunlukları ilkesi,

b) Tepkilerin birbirlerine benzerliği ilkesi,

c) Vergilerin yansıtılmalarının benzerliği ilkesi,

d) Bozukluklara yol açmama ilkesi.

Öte yandan Barrère, vergi gelirlerinin harcanma biçimleri ile ilgili olarak ülkeler arasında görülen farkların, vergi yükleri arasındaki farklardan çok daha önemli olduğunu da vurgulamaktadır.

Görülüyor ki, çeşitli düşünürler vergi uyumlamasının tüm ayrıntı ve özelliklerinikapsayan tam bir tanım verememektedirler.

II. VERGİ UYUMLAMASININ DİĞER DİSİPLİNLERLE İLİŞKİSİ

İlk bakışta belki vergi hukukunun belli bir kesimini ilgilendiren bir uygulama niteliğinde görünse de, uyumlama son derece kapsamlı ve disiplinlerarası bir olgudur. Vergi politikasının uluslararası uygulaması olduğu için uluslararası iktisat toplam talep yönünden de para politikası ile ilişkili olduğu açıktır. Çeşitli disiplinler ile vergi uyumlaması arasındaki mevcut bu ilişkilerin hatırlatılmasının konunun kavranması bakımından yararlı olacağı kanısındayız.

A. Uluslararası İktisat ve Uyumlama

Uluslararası iktisat politikası ile vergi teorisinin karşılıklı ilişkilerinin yakından incelenmesine J.E.Meade'in bu alandaki öncü çalışması(8) ile başlandığı söylenebilir. Üretim faktörlerinin hareketliliğinden doğan sonuçlar üzerinde duran bu çalışma, daha sonra H.Möller ve M.D.Schulte tarafından geliştirilmiştir. Temel modele bu iki araştırmacının getirdiği yenilik, üretim faktörlerinin hareketliliği varsayımı altında, aşağıda daha geniş olarak üzerinde duracağımız "çıkış yeri" ve "varış yeri" ilkelerini dolaysız vergilere uygulamaları olmuştu. Bu analiz ayrıca, kamu politikaları ile vergilemenin doğrudan etkilerini de incelemekteydi. Varılan sonuç, kamu politikalarının ve daha açık olarak kamu harcamalarının vergi politikaları ile ilişkilerinin öneminin ortaya çıkarılması olmuştu. Buradan, "tek pazar yaratma" arzularının, vergilerin ahenkleştirilmesine dönük genel bir uluslararası mali politika yaratma gereğine kadar uzanacağı anlaşılmaktaydı.

Meade, modelini açıklarken, genel ve oransal vergilerin ne ticaretin optimum miktarını ve ne de üretimin maksimum miktarını etkilemiyeceği sonucuna varmıştı. Ülkeler arasında yeni fiyatların ve maliyet yapılarının ayarlanması, daha sonra da inceliyeceğimiz gibi ya döviz kuru aracılığıyla ya da deflasyon veya enflasyon süreçleri aracılığıyla iç piyasa fiyatlarının ayarlanması yoluyla olmaktaydı. Her iki halde de ülkelerarası faktör hareketliliğinin olmadığı varsayılmaktaydı. Ulaşım masrafları sıfıra eşit olarak düşünülüyor, kamu harcamalarıdikkate alınmıyordu. Bu modelde üretim üzerine konan yeni bir vergi, ihracat dahil ülke içi üretimi etkiliyor, ithalatı kapsamıyor, böylece de döviz kuru üzerinde baskı yaratıyordu. Aynı modelde tüketim üzerine konan vergi ise, bu-

(8) Meade,J.G., The Theory of International Economic Policy, Reprint, London, 1963.

nun tersine yalnızca ithalatı etkilemekte, ihracatla ilgili olmamaktaydı.

Möller ve Schulte'nin bu alandaki katkılarını, C.Shoup'un analizleri izledi(9). Shoup gelirin yaratıldığı, gelirin kullanıldığı ve üretimin yapıldığı yerlerin ayrı ayrı olması hallerini incelemekteydi.

Varılan sonuç, üretim faktörlerinin yer değiştirmelerinin, ne yalnızca vergi yapılarının karşılaştırılması ve ne de kamu harcamalarının üretim ve tüketime yapılan ilaveler şeklindeki tanımlama ve ayrımlamalarının mukayeseleri ile açıklanamıyacağı olmuştu. Bu alanda uluslararası ticaret teorisinin yardımcı olması kaçınılmaz hale gelmekteydi.

B. Para Politikaları ve Uyumlama

Bugün mali sistemlerin uyumlanmasının aşama aşama gerçekleştirilecek uzun vadeli bir politika konusu olduğu kabul edilmektedir(10).

Bir yandan üye ülkelerin hükümranlık haklarından kolayca vazgeçmemeleri, öte yandan çok farklı sosyal ve ekonomik yapılara sahip ülkelerin varlığı bu uzun vadeli bir programı ortaya koyan zorunlulukların başlıcalarıdır. Tüm üye ülkeleri kapsayan bir "federal" bütçe aşamasına gelinebildiği takdirde sorunlar büyük ölçüde çözülmüş olacaktır.

Bu noktaya varıncaya kadar, birbirini izleyecek adım-

---

(9) Shoup,Carl S., The Theory of Harmonisation of Fiscal Systems General Report, Luxembourg Conference, International Institute of Public Finance, (September, 1963).

(10) Fiscal and Financial Committee Report, Unofficial translation by Dr.H.Thurston, International Bureau of Fiscal Documentation Amsterdam, 1963, p.152.

ların neler olacağını bugünden kestirmeye olanak bulunamadığı için, herbir aşama tamamlandıkça nelerin gelecekteki hangi aşamalarda kapsanacağı daha açık olarak ortaya çıkmaktadır. Bu belirsizliğin nedenlerinden bir tanesi, vergi uyumlamalarının üye ülkeler ekonomisine, ekonominin yapisını değiştirme yönünde yapacağı etkinin şimdiden bilinememesidir(11). Herbir aşama tamamlandıkça, uyumlamanın ana hedefi esas alınarak, yeni ara hedefler saptanmalıdır.

Bu yeni hedefler ise, günümüzde giderek artan büyüklüklerde parasal akımların bütçeler aracılığıyla ekonomiye sokulması ve Hazine hesaplarının giderek daha fazla kabarması yoluyla olmaktadır. Bu olgunun ise, likidite ve para değeri ile ilgili önemli sonuçları ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle, vergi yoluyla finansman bu arada vergi uyumlaması, para politikaları ile çözümlenebilecek sorunlara yol açmaktadır. Artık Keynes'in dünyasındaki "tamamen vergi politikası" veya "tamamen para politikası" uygulanma varsayımları geçerliliklerini büyük ölçüde yitirmiş bulunmaktadır. Bağımsız para politikasından söz edebilmek olanağı da bu nedenle büyük ölçüde kısıtlanmaktadır.

Bunun sonuçlarından birisi, mali politikalar ile para politikaları arasında önce eşgüdüm sağlanması, yani sonucu daha etkin olarak elde etmeye yardımcı politikanın doğru biçimde seçimi zorunluluğudur. Ne var ki, eşgüdüm yalnız başına yeterli değildir. Aynı zamanda bu politikaların birbirlerine "uygunluklarının" da sağlanması gerekmektedir. Burada kullan-

---

(11) Bu konuda bkz.: FFC Report, Appendix E., The Influence of Economic Growth of the Member States on Problem of Tax Harmonisation A.Barrère. pp.185-192 ve Theo Peters, Fiscal Stabilisation Policy in the Community and Monetary and Exchange Rate Policies, Chapter Report of the Study Group on the Role of Public Finance in European Integration, Commission of the European Communities, Brussels, 1977, pp.463-480.

dığımız "uygunluk" kavramının, para kredi politikalarına ilişkin uygulamaların, vergi politikası önlemlerine ters düşmemesinin sağlanması olarak anlaşılması gerekmektedir. Örneğin, yatırımları arttırmaya yönelik para politikası uygulanırken tasarrufların hızla oluşumunu engelleyen vergi uygulamalarının devam etmesine mani olunması, para ve vergi politikaları arasında uygunluğun sağlanması anlamını taşımaktadır.

C. Federal Maliye ve Uyumlama

Son yirmi yıldır maliyeciler "federal" devlet maliyesi ile yakından ilgilenmeye başlamışlardır(12). Bu çalışmaların, bir yönüyle de, gelişmekte olan Avrupa Ekonomik Topluluğu ile ilgili olduğu söylenebilir. Bu anlamda, Avrupa Ekonomik Topluluğu maliye sistemi, federal sistemler maliyesinden kendisine uygulayabileceği teorik ve pratik ögeler arayışı içerisindedir. Yani federal sistemler maliyesinin, Topluluk için bir esin kaynağı olup olamıyacağı araştırılmaktadır. Genellikle, bu çalışmalarda icra organının birden fazla kademeye yayıldığı (federal-federe) siyasal düzenlerde, fonksiyonların dağılımı ile maliye ilişkileri ele alınmaktadır. Çoğu kaynakların "devletle mahalli idareler arasındaki mali ilişkiler" olarak nitelediği bu ilişkinin, aslında "mahalli idareler ile merkezi idare arasındaki ilişkiler" olarak anlaşılması gerekmektedir. Çünkü mahalli idareler, devletin dışında veya ondan ayrı değildir(13). Bu konu ile ilgili başlıca üç sorunun varlığından söz edilebilir. Bunlardan birincisi, çok kademeli icra organının varlığı halinde, istikrar (kararlılık) veya

---

(12) Bu yöndeki çalışmaların kısmen eskimiş bir özeti için bkz.: Oates,Wallace E., Fiscal Federalism, (New York: Harcourt Brace Jovanovich) New York, 1972.

(13) Konu ile ilgili daha geniş açıklama için bkz. Nadaroğlu, Halil, Mahalli İdareler, Felsefesi, Ekonomisi, Uygulaması, İstanbul, 1978, ss.67-68.

ekonomik denge politikalarının etkilerinin neler olabileceğidir. Başka bir sorun, kamu maliyesinin yeniden dağıtıcı görevinin yönünün belirlenmesi konusudur. Uyumlamanın ileri düzeylerde olması, yeniden dağıtımda eldeki seçenekleri artırmaktadır. Bir diğer konu da, eyaletlerarası subvansiyon ve hibelerin, merkezî hükümetin dağıtım ve yeniden bölüşüm hedeflerinin gerçekleştirilmesindeki rollerdir(14).

Vergi sistemleri uyumlaması ile federal sistemler maliyesi arasındaki ilişkilerde her üç konu da önemli olmakla birlikte, birinci soru içerisinde yer alan istikrarın ve ekonomik dengenin gerçekleştirilmesi hedefi, istikrar ve denge konusunda Keynes'çi modelin kabul edilmesi halinde, en önemlisi haline gelmektedir. Keynes modelinin, vergi politikası etkinliğine dayalı modeli, uyumlanmış bir vergi sistemini kullanan merkezi siyasi otoritenin istikrar ve dengeye ulaşma bakımından daha fazla şansı olacağını söylemektedir. Örneğin, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun uyumlanmış Katma Değer Vergisi, Topluluk siyasal organlarına belli politikaları uygulayabilme olanağını vermektedir. Buna karşılık federal bir sistemde, tümüyle bütünleşmiş merkezi bir verginin istikrar ve denge etkisinin çok daha güçlü olacağı ileri sürülebilir(15). Federal maliye ile uyumlama arasındaki, burada ifade etmek istediğimiz temel ilişki, uyumlama modeli ile federal maliye örneğine ne kadar yaklaşılabileceği sorusuna cevap aramaktır.

---

(14) Oates,Wallace,E., Fiscal Federalism in Theory and Practice Applications to the European Community, in the Report of the Study, Group on the Role of Public Finance in European Integration, Brussels, 1977, pp.280-319.

(15) Bu konuda ayrıca bkz.: Denton,Geoffrey, Reflections on Fiscal Federalism in EEC, Journal of Common Market Studies, I, Brussels, 1978, pp.283-301.

III. UYUMLAMANIN AMAÇLARI

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran 1957 tarihli Roma Andlaşması'nın 2. maddesi, Topluluğun "ortak bir pazar kurulması ve üye devletlerin iktisadi politikalarının yaklaştırılması ile kendi içinde ahenkli bir ilerlemeyi, sürekli ve dengeli bir gelişmeyi, yaşam düzeyinin sağlam bir şekilde arttırılmasını sağlamak ve birleşmiş üye ülkeler arasında daha sıkı ilişkileri kurmakla yükümlü olduğunu" belirtmektedir. Amaçla ilgili bu maddenin incelenmesinden ekonomik gelişmenin dengeli ve etkin biçimde sağlanmasının bir "ortak pazar" kurulmasından geçtiğinin vurgulandığı görülmektedir. Gerçekten de kuruluşundan bu yana geçirdiği aşamalara bakılırsa, üye ülkelerin vergi sistemlerinin ve mali politikalarının bir "ortak pazar" meydana getirilmesi amacıyla uyumlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Uyumlama sonucunda, mali politika önlemleri, üye ülkeler arasındaki ticaret ilişkilerini, bir ülkenin iç pazarında aynı önlemlerin uygulanmasından doğacak sonuçlardan başka neticeler meydana getirmiyecek biçimde etkilemelidir(16). Zaten Avrupa Ekonomik Topluluğunun ilk yirmi yılı, bu "ortak bir pazar oluşturma" amacına dönük olarak, gümrük birliğinin oluşturulması ve bireylerin dolaşımında, hizmetler arzında, teşebbüs kurma hakkı ve sermaye hareketlerinde diğer üye ülkeler vatandaşları aleyhine ayrıcalıklı işlemlerden kaçınmakla geçmiş görünmektedir. Mallar konusunda ise temel hedef, ticari engellerin kaldırılması ile rekabet eşitliğinin sağlanması olmuştur.

Vergi alanına bu amaçların yansıması, malların serbest dolaşımı ile ilgili kısıtlamaların kaldırılması ve rekabeti bozan koşullar ile ayrıcalıklı işlemlere yol açan önlemlerin ortadan kaldırılması şeklindeydi. Doğal olarak bunlar, tüm

---

(16) Report of the Fiscal and Financial Committee, p.101.

üretim faktörlerinin serbest dolaşımı anlamına gelmiyordu ve bir ülke içi pazarın koşullarını taşıyan bir piyasa yaratılması için alınacak çok yol vardı. Bu cümleden olarak Groeben(17), sermaye hareketleri alanında ayrımcı işleme son verilmeden ve sermayenin kaynaklarına serbestçe ulaşabilen, "uyumlanmış" yatırım olanaklarına sahip bir "Avrupa sermaye piyasası" kurulmadığı sürece, üretim faktörlerinin tümü için serbest dolaşımdan söz etmenin bir hayal olacağını söylemekteydi.

İç piyasaya benzer bir piyasa yani birkaç ülkenin piyasalarından tek bir piyasanın oluşturulması, diğer konular yanında örneğin şirketler hukuku ile vergi yasalarının, bir üye ülkedeki bir firmanın veya hisselerinden bir kısmının diğer üye ülkedeki bir başka firma tarafından satın alınmasında çıkardıkları engellerin ortadan kaldırılmasını da gerektirir. Çoğu kez bu tür ülke-aşırı birleşmeler, izinlere, bürokratik formalitelere bağlanmıştır. Vergi yasalarının bu birleşmelere ve birleşme veya katılma sonunda ortaya çıkacak yeni hukuki yapıya daha az yük getireceği yolunda bir garanti yoktur. Üye ülkelerin tam bir siyasal bir birlik haline gelmelerinden sonra bu engel, birleşme ve katılmalarla ilgili "Topluluk" yasaları ile düzeltilebilir. Ancak ara dönemde, yani tüm Topluluğa "tek kural"ın uygulanmasına kadar geçecek zamanda bunun sağlanmasının yolu, uyumlama veya ülkeler arasında Andlaşmalar imzalanmasıdır.

Öncelikle endüstriyel yapının ya da üye ülkelerin endüstriyel yapı politikalarının bu amaçla gözden geçirilmesi bize yararlı bazı ipuçları verebilir. Örneğin, üyelerin, "vergi hükümranlıklarında" bulunan firmalara tanıdıkları olanakların neler olduğu önemlidir. Her ülke endüstrileşmek ya

---

(17) Groeben, Hans von der, Harmonizing Taxes: A Step to European Integration, Brussels, 1968, p.3.

da daha ileri düzeydeki endüstri dallarını ülkelerinde kurabilmek için bazı tavizler vermek eğilimindedir. Ancak bunların üye ülkeler arası dağılımı ve farkları, üye ülkeler arası rekabet koşullarının ne denli bozulduğunu göstermesi bakımından anlamlıdır.

Bu tür tavizlerin en önemlileri vergisel yapı ile ilgili olanlardır. Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu, bu alanda kesin kurallar ve yasaklar koymaktan kaçınmış, ancak üye ülkelerin bölgesel politika ile endüstriyel yapı politikalarının ana hatlarının birbirlerine açıklanmasını teşvik edici davranmayı yeğleyen bir tutum içerisine girmiştir(18).

Öte yandan, son on yılda tüm dünyayı saran enflasyonla, özellikle talep azaltıcı politikalar yoluyla mücadele edilmeye başlanmıştır. Talebi kısıcı mali politikaların ise vergi politikalarını çokça içerdiği de gerçektir. Bazı ekonomistlerin dediklerine bakılırsa "hepimiz Keynezyen olmaktayız". Böyle bir durumda, talep kısıcı (ya da tersi) vergi önlemlerinin, Topluluğa dahil üye ülkeler arası rekabet koşullarını bozabileceği öne sürülebilir. Hatta o zamana kadar ulaşılabilmiş uyumlama düzeyini de zedeleyebilir. Bu anlamda, örneğin, hızlandırılmış amortisman uygulamasına bazı üye ülkelerde izin verilmezken bazılarında bu kuralın uygulanabilmesinin rekabet koşullarını bozduğu ve firmaların kuruluş yeri konusundaki kararlarını etkilediği söylenebilir.

Şu halde ahenkleştirmenin amaçlarından birisi hernekadar üyeler arası yatay -aynı konudaki- politikaları uyumlaştırmak ise de, bunun yanındaki en önemli hedefi, üye ülkenin dikey -değişik alanlardaki- politikaları ile diğer üye ülkelerin vergi alanı ile ilişkili diğer politikalarına ters düşmeden bu uyumlaştırmanın sağlanmasıdır.

---

(18) Groeben,Hans von der, Op.cit., p.4.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMLAMASININ ÖNEMİ

I. GENEL

Avrupa Ekonomik Topluluğunun asıl amacının siyasal birlik olduğu anlaşmanın imzalanmasından bu yana tekrarlanmaktadır. Bu amaca varacak önemli aşamalardan birisi de, "parasal ve iktisadi birlik" olarak belirtilmektedir(1). Doğal olarak böyle bir iktisadi birlik öncelikle iktisadi politikaları özellikle etkileyen vergi politikalarının uyumlaştırılmasını içerecektir.

Avrupa Ekonomik Topluluğu açısından konuya yaklaşıldığında ulusal vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılmasının önemi hemen göze çarpmaktadır. Vergi yasaları ve vergi kuralları, aslında iç ekonomi politikası hedeflerine ulaşacak biçimde şekillenmektedirler. Oysa, vergi yasalarının uyumlaştırılmasının hedefi, bu ulusal vergi sistemlerini ve vergi yasalarını, Topluluğun ekonomik sosyal ve siyasal yaşamına uydurmaktır.

Üye ülkeler açısından bakıldığında, ülkelerin vergi konusunu artık "yalnızca Devlet harcamaları için gelir sağlama" olarak görmedikleri gözlenmektedir. Çağdaş ekonomilerde verginin istikrar (kararlılık) ve denge politikasının, gelirin dağılımı ve yeniden dağılımının, ayrıca ekonomideki kaynakların bölgeler ve endüstriler arası bölüşümünün, kamu ve

---

(1) Avrupa Topluluğu Nedir, Avrupa Topluluğu Yayınları, Ankara, 1978, ss.86-87.

özel kesim arasındaki paylaşımının bir aracı olduğu artık anlaşılmıştır(2). O halde bu konulardaki iç politikaların tayininde önemli olan vergi, üye ülkelerarası uyumlaştırmada, önemli bir rol oynayacaktır.

Vergi uyumlama çabalarının Avrupa Ekonomik Topluluğunda geçirmiş olduğu aşamalara göz atacak olursak, Roma Andlaşmasının yürürlüğe girdiği 1958 yılından, Avrupa Para Sistemi'nin planlarının oluşturulduğu 1970'li yılların başına kadar geçen birinci dönem ile daha sonrasından günümüze, Avrupa Para Sisteminin fiilen yürürlüğe girdiği zamana kadar geçen ikinci bir dönemi ayırt edebiliriz. Birinci dönem "ortak bir pazar" oluşturma çabalarının yoğun olduğu zamandır. Bu dönemde vergi uyumlamasına egemen olan temel görüş, muamele vergileri ile genel tüketim vergilerinin yani dolaylı vergilerin, tam rekabet koşullarının mevcut olması halinde ticaretin alacağı yönü saptıracağı idi. Gene bu görüşe göre, dolaysız vergiler ise sermaye hareketlerinin yönünü etkilemekte idi. Öyleyse, uluslararası ticarette daha sonra açıklıyacağımız "sınır vergi düzenlemelerinin" sağlanabilmesi için, dolaylı vergiler uyumlaştırılmalıydı.

İkinci dönem, bu "aşırı" bekleyişlerin gerçekleşmiyeceği gerçeğinin anlaşılmasından ve vergilerin daha ziyade yapısal değişim ve konjonktür politikalarının oluşmasına yardımcı araçlar oldukları görüşünün kabulünden sonra başlamıştı(3). Özellikle vergi oranlarının uyumlanması yönünde bir girişim, böyle bir uygulamadan kamu gelirlerinin azalması biçiminde doğabilecek zararların nasıl telafi edilebileceği bile belli değilken, ülkelerin, ekonominin yapısını değişti-

(2) Erginay,Akif, Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No.420, Ankara, 1978, ss.253-254.

(3) Simonet,Henri, Tax Harmonization and The Economic and Monetary Union, Intertax, 1975-(2), pp.40-46.

rebilme ve konjonktüre karşı politikalar uygulayabilme yeteneğini ortadan kaldırabilirdi. Şu halde yapılması gereken, vergi uyumlaştırması sırasında vergilerin tüm hükümlerinin üye ülkelerce birbirine benzetilmesi biçiminde uygulanması yerine, yalnızca politikaların uyumlanmaya çalışılması idi.

Bugüne kadar Topluluğun vergi uygulamaları esas itibariyle, üye ülkelerin "vergisel bağımsızlıklarını" hiç sınırlamamıştı(4). Bununla beraber, daha ileri bir aşamada, "ekonomik birlik"in, vergi mevzuatının tümüyle uyumlaştırılmasına varacağının da gözden uzak tutulmaması lazımdır. Bu bekleyiş, vergi uyumlaması sorununun daha geniş bir açıdan incelenmesi zorunluluğunu ortaya çıkaran en önemli nedenlerden birisidir.

II. VERGİ UYUMLAMASININ EKONOMİ POLİTİKASI AÇISINDAN ÖNEMİ

Avrupa Eknomik Topluluğu, vergi uyumlamasını, kaydettiğimiz gibi, Topluluğun son amacı olarak görmemektedir; aksine, vergi sosyal ve siyasal bütünleşme yanında ekonomik bütünleşmeye yardım etmektedir(5). Vergilemenin bu rolü, özellikle bölgesel ve sektörel yönleri dahil ekonomik büyüme ve konjonktür politikalarında belirgindir.

Her vergi tedbiri bu amaçlara, az ya da çok hizmet etmek üzere getirilmektedir. Ekonomik birimlere bu şekilde verilen ödünler (örneğin matrahtan yapılabilecek özel indirimler, yatırımın amorti edilebilmesi olanakları, olağanüstü ihtiyat ayrılabilmesi, yeni kurulan işletmelerin zararlarının

---

(4) Veenhof,B.M., Harmonisation Fiscal et Coordination des Politiques Economiques dans les Communautes Europeennes, La Fiscalité du Marche Commun, 1972, No.53-54, p.75.

(5) Schneider,Klaus, British Taxation and the Common Market, Essays, London, 1973, pp.131-152.

daha lehte ayrımcı işlemlere tabi tutulması gibi) genellikle matrahın tanımında göze çarpmaktadır.

Vergi uyumlaması ile ekonomik bütünleşme arasındaki ilişkilere değinirken, vergi politikasının bu amaçları yerine getirirken para politikası, harcama politikası, ücret-fiyat politikaları ile yakından ilişkili olduğunu kaydetmekte yarar vardır. Nitekim ekonomi politikasının bu üç aracının eşgüdümü, "Werner Komisyonu" adıyla anılan grubun, Topluluğun ekonomik ve parasal politikalarına ilişkin olarak verdiği raporun özünü teşkil ediyordu(6). Raporun sonuçlarından birisi, para, bütçe ve vergi politikalarının, "eşgüdüm halindeki ekonomi politikalarının araçlarını" oluşturması gereğini vurgulamaktaydı(7).

III. ORTAK PAZAR OLUŞTURULMASINDA VERGİNİN ÖNEMİ

Avrupa Ekonomik Topluluğunu oluşturan ve aşağıda daha geniş olarak inceleyebileceğimiz Roma Andlaşması, vergi konularına ancak genel hatları ile yer vermiş bulunmaktadır. Konuyla ilgili maddeler, vergi uyumlamasını özellikle Ortak Pazar'ın "işleyişi" ve "Topluluk çıkarları" açısından ele almaktadırlar(8). Maddelerin uygulamada neyi ifade ettiği, bu durumda Ortak Pazarın "çıkarının" ve "işleyişinin" ne anlama geldiğinin yorumlanması ile belli olabilecektir. Anlaşma, işgücünün, mal ve hizmetlerin, sermayenin serbest dolaştığı ve

(6) Rp. için bkz.: Journal Officiel, Communautés Européennes, 27.3.1971, no.c-28.

(7) Veenhof, Op.cit., p.80.

(8) Bu konudaki maddeler özellikle Roma Andlaşmasının (1957) 99 ve 100. maddeleridir. Maddelerin metni için bkz.: The Report of the Fiscal and Financial Committee, pp.164-167.

rekabeti etkileyen tüm koşulların "nötr" bulunduğu ya da başka deyişle olumlu veya olumsuz yönde rekabeti etkilemediği bir "ortak pazar"ı kendisine hedef olarak almaktadır. Kuşkusuz bu, büyük bir hedeftir. Çünkü bu tür bir pazar kavramına verilen anlam, şirketlerin serbestçe kurulabilmelerini, bu kurumların daha büyük piyasa olanaklarına kolayca kendilerini uydurabilmelerini (birleşebilmelerini), sonunda "Avrupa şirketleri" haline dönüşebilmelerini de içermektedir(9). Bugünkü bilgilerimiz artık, böyle bir "pazar"ın oluşturulmasının, başlangıçta sanıldığı gibi, yalnızca "bürokratların ve ekonomi teoricilerinin Avrupa'sını" ilgilendirmediğini, sosyal yaşamın her zerresine yayılan etkilere sahip olduğunu bizlere öğretmiş bulunmaktadır. Gerçi tüm vergi olayları sosyal yaşamı etkilemektedir. Ne var ki, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun öngördüğü vergi uyumlaştırması o denli kapsamlı hedeflere sahip bulunmaktadır ki, tüm sosyal yaşam bu uyumlaşmanın etki alanına girmektedir. Böyle bir yorum karşısında açıktır ki, artık üye ülkelerde tartışılan yeni vergi tedbirleri, yalnızca "tam rekabet koşullarının sağlanması"nı aşmaktadır. Böylece gelişmiş bir "ekonomik topluluk", "vergi" kavramı aracılığıyla tüm bir sosyal ve siyasal yaşamın yeniden organize edilmesi ile eş anlama gelir olmaktadır.

IV. VERGİ UYUMLAŞTIRMASI, ORTAK PAZARIN OLUŞTURULMASI VE EKONOMİ POLİTİKASININ EŞGÜDÜMÜ

Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Roma Andlaşmasının ikinci maddesi, ortak pazarın oluşturulmasında vergi yönleri ile ekonomi politikasının eşgüdümünün "dengeli" bir biçimde değerlendirilmesini öngörmektedir. Başka deyişle, yalnızca vergi uyumlama politikasına ağırlık verilmesi, bu denge yaklaşımı ile bağdaşmıyacaktır. Hatta Avrupa Toplulukları Komis-

(9) Veenhof, Op.cit., p.77.

yonu'nun eski üyelerinden birisi 1969'da bu konuda şunları söyleyebilmekteydi(10):

> "Eğer para ve ekonomi politikaları ve sermaye piyasaları ve bu piyasalara girişle ilgili hükümlerde eşgüdüm veya yakınlaşma sağlanamıyacaksa, vergi alanı ile uğraşmanın faydası olacağına, hatta bu alanda ilerleme elde edilebileceğini inanmıyoruz. Şu halde, halihazır siyasal ve ekonomik durumu hesaba katmak suretiyle Ortak Pazar'ın gereksinmelerine cevap verecek stratejiyi gerçekleştirme zorunluluğu ile karşı karşıya bulunmaktayız."

Topluluk Komisyonu üyesi bu sözleri ile ekonomik politikalarla desteklenmeyen bir "serbest dolaşım"ın Avrupa Ekonomik Topluluklarının vergi uyumlaması programında bir hedef olmadığını vurgulamaktadır. Kaldı ki, ekonomi ve para politikaları ile eşgüdüm halinde bulunmayan, böylesine "tek başına" vergi uyumlaştırması politikası sakıncalı olabilirdi. Örneğin Topluluk boyutunda saptanan kurallara göre "uyumlaştırılmış" vergi yapısının, ulusal başkentlerde saptanan para ve ekonomi politikaları ile çatışması sonucunda Topluluk boyutunda büyük zararlar, en azından "uyumlaşmada yavaşlamalar" ortaya çıkabilirdi. Bu türden başka ve daha somut bir örnek de, yıllardır Ortak Pazar'ın en önemli sorunlarından birisini oluşturan tarım politikasıdır. Halâ yoluna konamamış ve daha uzun süre de sorun olacağı benzeyen ortak tarım politikası (CAP), bu kez de üye ülkelerce sık sık eleştirilmektedir. Çoğu kere vergi önlemleri üye ülkelerce (ayrı ayrı) saptanmakta, oysa ortak tarım politikası, üye ülke tarafından "dışsal" bir gelişme olarak alınmakta ve itirazlarla karşılanmaktadır.

Netice olarak, "ortak pazar"ın oluşturulmasında yal-

---

(10) Groeben, von der H., Débats Parlement Européen, 2.7.1969, p.246.

nızca serbest rekabet koşullarının sağlanmasının değil, bu "koşulların devam etmesi koşullarının" da gözönünde tutulması ve bu amaçla da, belirlenen vergi politikalarının uzun dönemde de geçerli olmalarını sağlayacak temel koşul olan ekonomi ve para politikaları ile eşgüdüm sağlanması gereğini vurgulamak istiyoruz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMLAMALARI TEORİSİ

I. EKONOMİK BİRLİKLERİN KARAKTERİSTİKLERİ

Bugüne kadar çeşitli amaçlarla oluşturulmuş bulunan ekonomik birlikler birbirinden farklı yapıdaki ülkeleri biraraya getirmekteydi. Birlikleri ve üyelerini karşılaştırabilmemiz için bunların niteliklerini ve ortak özelliklerini belirlememiz gerekmektedir.

Hemen her ekonomik birliğin ortak özelliği, belirli bir aşamada "siyasal birlik" kurulması yönünden karşılaştırılabilmesidir. Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), COMECON ve Orta Amerika Ortak Pazarı (CACM) en güçlü "siyasal birlik" amacına sahip bulunanlardır. Tabii, bir AET ile bir COMECON'un öngördükleri siyasal birlik türleri birbirinden çok farklı bulunmaktadır. Avrupa Serbest Mübadele Bölgesi (EFTA) ise daha kuruluşunda, siyasal birlik amacı bakımından en zayıf örgüt niteliğindeydi. Nihayet Latin Amerika Serbest Mübadele Bölgesi (LAFTA) ile Doğu Afrika Ortak Hizmetler Örgütü (EACSO), siyasal birlik amacı bakımından ortada bulunmaktaydılar. Elimizde bulunan ikinci ölçüt, ekonomilerin düzenlenmesi sürecinin merkezi planlama ya da piyasa güçleri aracılığı ile yapılacağıdır. Böyle bir sıralamada AET ve EFTA piyasa güçlerine dayanma açısından baş sırayı alırken, yelpazenin diğer ucunda, planlama ile soruna çözüm arayan COMECON yer almaktadır. Yukarıda saydığımız diğer üç örgüt ise, ekonomiyi kısa dönemde piyasa güçleri ile idare etmekte, uzun vadeli hedefler için ise planlamaya yer vermektedirler. Bu durumlarıyla da iki tür organizasyonun ortasında yer almaktadırlar.

Öte yandan ekonomik birlikleri birbirleriyle karşılaştırabilmek için, bunlar dışında hangi ekonomik farklılık veya benzerliklerin bu birlikleri daha iyi karakterize ettiğine karar vermemiz gerekmektedir. Bir olasılık, nüfus ve kişi başına gelirin, büyüme ve gelişme ölçülerinin hesaba katılması olabilir. Ekonomik bekleyişler kamu kesiminin ekonomi içerisinde kapsadığı yer, ülke üretim ve ihracatının, dünya piyasalarındaki dalgalanmalara karşı dayanıklılık ve duyarlılığı da diğer ölçüler arasında sayılabilir(1). Ancak vergi uyumlamasını da içine alan "siyasal birlik" kriteri ile vergi değişmelerinden doğan fiyat hareketleri karşısında ürün ve faktör davranışlarının belirleneceğini kabul eden "piyasa ekonomisine dayalı olma" kriteri vergi analizleri için en uygun olanları olarak göze çarpmaktadır.

II. VERGİ UYUMLAMALARI TEORİSİ

Aslına bakılırsa vergi uyumlaması, kamu maliyesi ile uluslararası iktisadın bir ürünüdür. Bu iki daldan birincisinde, kamu maliyecileri varsayımları arasına öncelikle "kapalı ekonomi"yi koymak alışkanlığındadırlar(2). Uluslararası iktisat ise, genellikle kamu maliyesini iktisat politikaları içerisinde varsaymakta ve çoğu kez ya çok az yer vermekte veya hiç üzerine eğilmemektedirler. Vergi uyumlaması işte bu iki disiplinin birbirleri ile ilişkilerini incelemektedir. Gerçi "vergi uyumlamaları teorisi" yeni yeni gelişmektedir ama ekonomik birliklerin gelişmeleri hızlandıkça bu disiplinin de önem kazanacağı muhakkaktır.

---

(1) Dosser,Douglas, Economic Analysis of Tax Harmonization, Fiscal Harmonization in Common Markets, Columbia University Press, New York and London, 1967, pp.9-10.

(2) Örneğin bkz.: Musgrave,Richard,A., The Theory of Public Finance, New York, Mc Graw-Hill, 1959.

Gümrük birlikleri, bu teorinin ilk uygulama alanı olarak alınabilirler. Çünkü gümrük vergileri, iç vergi düzenlemelerinden ayrılan bazı niteliklere sahip bulunsalar bile, gene de vergi olmak niteliğini muhafaza etmektedirler. Başka deyişle, iktisadi birleşmeler veya gümrük birlikleri teorilerinin gelişme aşamaları vergi uyumlamaları teorisinin gelişme çizgisi sayılabilir.

Öte yandan vergi uyumlamasını, bilinen kamu maliyesi teorisinin "açık ekonomi" varsayımı uygulanarak elde edilmiş biçimi saymak olanağı da vardır. Bilindiği gibi, bu varsayım uygulandığı takdirde, bugün genel olarak kabul edilen kamu maliyesinin yalnızca ülke içi ekonomi ile ilgili olduğu varsayımı yerine, kamu maliyesinin dış alem ile etkileşimi varsayımlarını koymak gerekecektir. Ancak bu yapılırsa görülecektir ki, bu yeni varsayımın katılması ile kamu maliyesi analizinin sorunları çok daha fazla karmaşıklaşmaktadır.

Örneğin, bu durumda üye ülkeler ekonomilerinin "açıklık" derecesi önem kazanmaktadır. Hatta, bu önemin derecesi, vergi uyumlaması tam olsa bile, azalmamaktadır. Zira bu takdirde, en az iki konu önemini korumaktadır. Bunlardan birincisi, birliğe üye ülkeler arasındaki ticaretin büyüklüğüdür. İkincisi de, kamu maliyesi alanında ülkenin üye statüsü nedeniyle ne kadar "ulusal egemenlik"ten vazgeçtiği sorunudur. Dolayısıyla ülkeler egemenlikten tamamiyle vazgeçemedikleri için, üye ülkelerin "toplamından" oluşan kavramsal bir "üst otorite" söz konusu olamamakta ve açık ekonomi varsayımı, basit toplama işlemleri ile temel kamu maliyesi modeline dahil edilememektedir.

Vergi uyumlaştırmasını açıklarken model olarak inceliyeceğimiz "vergi birlikleri"(3) bu biçimde kamu maliyesi ile

---

(3) Kavram esas itibariyle Douglas Dosser'e aittir. Ayrıca bkz.: Shoup,Carl,S., The Theory of Harmonization of Fiscal Systems.

ilişkilendirebilirler. Konuya açıklık getirebilmek için vergi birliğinin niteliğinin iyice belirlenmesi gerekmektedir. Vergi birliği bir düşünüre göre(4), bir grup ülke arasında iç vergilere ilişkin olarak yapılan uluslararası bir anlaşmadır. Böyle bir anlaşma ile birliğe katılan ülkeler, kendi ulusal vergi yapılarında bulunan "coğrafi ayrıcalıkların" yeniden düzenlenmesini içeren eş-anlı uygulamalara gitmeyi kabul etmektedirler. Tanımda bulunan "coğrafi ayrıcalıkların yeniden düzenlenmesi", iktisadi faaliyetin yapıldığı yer ile ilgili coğrafi farklılıklar temeline dayalı olarak (yani tüketim yeri, yerleşim yeri, ödemenin yapıldığı ülke gibi) konulan vergilerde değişiklik yapılmasını içermektedir. Yani bu tür ayrımlar bundan sonra tüm "birlik üyelerini" içerecek biçime konacaktır. Bu niteliği ile bir vergi birliği, üye olmayan ülkelere karşı ayrımcı işlem uygulayan bir topluluktur. Ya da ifadeyi tersine çevirirsek, Birlik, üyelere tavizli işlem uygulamaktadır. Örneğin, gelir vergisi açısından "birlik" kurallarına uymayı kabul etmiş bir ülkeler topluluğu, gelir vergisinin hemen her ülkede uygulanan "ülkede yerleşik olmayanları daha ağır vergileme" biçimindeki uygulamasını, üye ülkeleri dışarıda bıracak biçime yani, yalnızca birliğe üye ülkeler dışında kalan ülkelerde yerleşik kişilere uygulanır hale getirebilir. Bu takdirde coğrafi ayrıcalıklar yeniden düzenlenmiş olur.

Bir tüketim vergisi ile diyelim bir genel satış vergisi ile ilgilenmekte isek, bir vergi birliğinin oluşturulması üye ülke açısından iç tüketim veya dışa dönük tüketim ayrımı yerine "birliğe üye ülke" kaynaklı mallar - "üye olmayan ülkeler" kaynaklı mallar ayrımının yapılmasını gerektirecektir.

---

(4) Shibata,Hirofumi, The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Union in Fiscal Harmonization in Common Markets, Columbia University Press, New York and London, 1967, pp.190-191.

Eğer ithalat aşağıda inceleyeceğimiz "sınır düzeltmesi" nedeniyle vergilenmekte, ihracata vergi iadesi yapılmakta ise, başka deyişle "varış yeri" ilkesi uygulanmaktaysa, artık bu tür uygulama üye ülkeler arası ticarette söz konusu olmayacak, üye ülkeler arası "vergi sınırları" kaldırılmış olacaktır. Buna karşılık da, üye olmayan ülkelere ortak bir vergi sınırı konulacaktır. Üye ülkeler arasında "birleştirilmiş pazar" içersindeki alışveriş, ülke içi alışveriş sayılacaktır. Böyle bir pazarda mallar, yalnızca varış yerinin satış vergilerine tabi olacaktır. Gerek Tinbergen'in Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Yüksek Otoritesine verdiği rapor(5), gerekse Neumark'ın Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonu için hazırladığı rapor(6) böyle bir sistemi öngörmekteydi.

Vergi uyumlamaları teorisinin incelediği vergi birlikleri, "uluslararası bütünleşme"nin bir parçasıdır. Uluslararası bütünleşme süreci ise devamlı bir olgudur ve tüm ülkeler benzer iç politika hedeflerine ve ulusal gelir kalıplarına sahip olana dek sürecektir(7). Varılacak aşamada vergi sistemleri ve uygulamaları "uyumlanmış" olacaktır. Ancak "ara dönemde" ise uygulamalar birbirine yaklaştırılacaktır.

Vergi uyumlamaları teorisi bu haliyle ülkeler arasında birbirinin benzeri olmayan ulusal vergi politikaları ve hedefleri olduğunu varsaymaktadır. Sorun, ulusal politikalara

---

(5) Tinbergen, Jan, Report on Problems Raised by the Different Turnover Tax Systems Applied Within Common Market (Report prepared for the European Cool and Steel Community) Brussels, 1953.

(6) Neumark, Fritz, Report of the Fiscal and Financial Committee, The EEC Reports on Tax Harmonization International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963, pp.95-156.

(7) Musgrave, Peggy, B., Harmonization of Direct Business Taxes, Columbia University Press, 1967, p.210.

en az düzeyde müdahale ederek, bu farklı vergisel hedeflerin varlığı veri olmak üzere, uluslararası etkin kaynak dağılımı hedeflerine, ulusal gelirlerin uluslararası yeniden dağılımına, ekonomik faaliyetlerin kararlılığına ve uluslararası ekonomik ilişkiler hedeflerine, ekonomik büyüme hedeflerine nasıl ulaşılacağıdır. Bu anlamda uyumlama, ekonomik hedeflere ulaşmakta bir araç olmaktadır.

III. VERGİ POLİTİKASINDA MERKEZİYETÇİLİK

Vergi uyumlamaları teorisinin yeni yeni gelişmekte olduğunu daha önce belirtmiştik. Bazı maliyeciler bu teorinin zenginleşmesini sağlamak için, birikimini tamamlamış diğer teorilere uyumlama teorisi arasında paralellikler bulmaya ve öteki teorilerin geçirdikleri aşamalardan yararlanmaya çalışmaktadırlar. Örneğin, Scott ve Wiseman(8) federal devletlerdeki maliye oluşumu ile vergi uyumlaştırması kavramlarının pek çok ortak noktası olduğunu ileri sürmektedirler. Oates gibiler ise(9), birden fazla kademeye yönetim yetkisini yaymış hükümet şekilleri için, vergi sistemlerinin istikrar, ekonomik denge, yeniden dağılım ve kaynak tahsisi etkileri

---

(8) Scott,A.D., The Economic Goals of Federal Finance, circulated paper, 1964, ve J.Wiseman, The Political Economy of Federal Finance, Circulated paper (prepared for the Canadian Royal Commission on Taxation), 1964.

(9) Oates,Wallace,E., Fiscal Federalism in Theory and Practice, p.280-320. Ayrıca, bu çalışmanın destek olduğu "Mc Dougall Raporu" (Commission of the European Communities, Report of the Study Group on The Role of Public Finance in European Finance in European Integration, Vol.I, Brussels, April/1977) konuya büyük ölçüde yer ayırmaktadır. Bu rapor ile ilgili eleştiriler konusunda bkz.: Denton, Geoffrey, Reflections on Fiscal Federalism in the EEC, Journal of Common Market Studies, 1978/2, pp.283-301. Kavram ile ilgili bir tartışma için bkz.: Nadaroğlu, Mahalli İdareler, ss.64-67.

üzerinde yapılan çalışmaları Avrupa Ekonomik Topluluğuna uygulamaya çalışmakta ve bunların kısmen uygulanabilir olduğunu kabul etmektedirler.

Doğal olarak, bir federal eyalet ile bir bağımsız ulus arasında fark vardır. Örneğin para birimleri bir vergisel birliği meydana getiren üyelerde farklıdır: bir eyaletin ise, para birimi olarak federal devlet parasını kullanmaktadır. Bu konunun önemi, değer ölçme birimlerinin (paraların) birbirlerine göre nisbi değerlerindeki değişmelerin maliyetler üzerinde yapılacağı etkidedir.

Bir eyaletteki para birimi ile diğerindeki aynı ise bu paraların birbirleriyle olan ilişkileri (kur) bire eşittir. Bu takdirde para değerlerinin değişmesi nedeniyle maliyetlerin etkilenmesi söz konusu değildir. Oysa, bir birliği oluşturan üyelerin paraları arasındaki kur değişmeleri, maliyetleri etkileyebilir. Bu konuya daha aşağıda yine döneceğiz.

Bir diğer konu, federal devlet örneğinde vergi uyumlaştırmasına neden olan "doküman" ile vergisel birliklerdeki belgenin nitelik farkıdır. Federal devlette "siyasal" arzu ve bunun belgesi uyumlamayı tayin etmektedir; ekonomik neden genellikle ikinci plandadır. Oysa, vergisel birlikte, ekonomik görevler ön planda bulunmaktadır.

Bununla beraber vergi uyumlaştırması ile federal maliye arasında birbiriyle ilişkili alanlar vardır. Bunlar genellikle iki başlık altında incelenmektedirler(10).

---

(10) Bu ayırımda özellikle yararlanılan kaynak için bkz.: Dosser,Douglas, Economic Analysis of Tax Harmonization, Fiscal Harmonization in Common Markets, Volume: I, Columbia University Press, 1967, pp.21-22.

A. Federal Maliyede Eşitlik Kavramı

Federal devletteki bireyler arasındaki eşitlik ile değişik coğrafik bölge ve alanlar arası eşitlik farklı görünümdedir. Kişiler arası denge, gelir eşitliğinden, kişilerin yaşadığı yerde, ancak bedelini ödemeye razı oldukları hizmetlerden yararlanabilmenin sağlanmasına (yani dışsal ekonomilerin olmayışına) kadar değişen anlamlar alabilmektedir. Bölgesel denge ise, çoğu kez, bölgelerarasında gelir akımlarının subvansiyon olarak bir bölgeden diğerine akması anlamına gelebilmektedir. Kavramsal olarak böyle bir görev, siyasal belge (örneğin anayasa) tarafından federal devlete ve eyalete "görev" olarak verilmiş olabilir. Uzun tartışmalara yol açan konu ile ilgili görüşlerin en önemli ve en çok eleştirileni Buchanan'a ait bulunmaktadır(11). Bu görüşe göre, "vergisel artık" yani bireyin yaptığı vergi ödemeleri eksi faydalandığı kamu hizmetleri, benzer bireyler için tüm federal devlet ölçeğinde eşitlenmelidir. Başka deyişle, tüm eyaletlerdeki benzer bireylerin vergisel artığı birbirine eşit olmalıdır.

Vergi uyumlamaları teorisi böyle bir "hibe" veya "sübvansiyon" analizinden yoksundur. Az gelişmiş bölgelere yardım konusunda Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun görünen tek aleti Avrupa Yatırım Bankası'dır. O da denge düşüncesinden çok büyüme hedefine yönelmiş görünmektedir. Az gelişmişlere, örneğin Afrika ülkelerine Avrupa Ekonomik Topluluğu tarafından yapılan yardımlar da federal maliye konusunda Buchanan'ın görüşü ile arada benzerlik kurularak analiz edilebilir. Doğal olarak bu konu, vergisel birliklerin hakim karakteri olarak görülemez. Bununla birlikte, Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üyeliği söz konusu olduğu zaman, bu argüman, Türkiye'ye daha fazla yardım yapılması yolunda kullanılabilir.

---

(11) Buchanan,J.M., Federalism and Fiscal Equity, American Economic Review, 40, September 1950.

Vergi uyumlamaları teorisi konusundaki görüşlerin bazıları(12) Wiseman'ın "ahlaki yansızlık" diye adlandırdıklarına yaklaşmaktadır. Buna göre, bir ekonomistin en iyi hibe veya subvansiyon formülünü değer yargılarına göre bulabileceği bir yöntem söz konusu değildir. Tartışma, ancak önceden belirlenmiş amaçlara nasıl ulaşılacağı konusundaki teknik olasılıklar üzerine olabilir. Musgrave bu hedefleri, eşitlik sağlanması ile teşvik önlemleri olarak almaktadır. Bu amaçlar arasındaki nisbi ağırlık farkı yöntemi belirliyecektir.

Avrupa Ekonomik Topluluğunun teorik temellerini hazırlıyanların üzerinde ısrarla durdukları "rekabet koşullarının sağlanması" konusuna gelince, bu görüş sahiplerinin, ekonomik birliğe dahil ülkelerdeki üreticilerin bir başka ülkedekinden daha ağır vergi baskısı ile karşılaşmıyacaklarını öngördükleri anlaşılmaktadır. Başka deyişle, vergisel artık bu görüş taraftarlarına göre, üreticiler arasında eşit olmalıdır.

B. Federal Maliyede Etkinlik Konuları

En iyi vergi ya da subvansiyon sisteminin ne olduğu, başka deyişle etkinlik konuları da federal maliye teorisi içersinde incelenen konulardandır. Bu konu literatürde başlıca iki bölümde incelenmektedir; birincisi kaynak tahsisi, diğeri kararlılık (istikrar) ve büyüme açılarından en iyi vergi sistemlerinin analizi.

1. Kaynakların Dağılımında Etkinlik

Bilindiği gibi teorik yaklaşımlarda, kaynak dağılımı diğer teknikler yanında Pareto analizi ile de incelenmekte ve

---

(12) Bu arada bkz.: Buchanan, Op.cit., p.23 ve R.A.Musgrave, Approaches to a Fiscal Theory of Political Federalism, in Public Finances: Needs, Sources and Utilization, National Bureau of Economic Research, Princeton University Press, Princeton, 1961.

bir başkasının refahını azalmadan diğerinin refahının artamıyacağı noktada etkin dağılımın sağlandığı ifade edilmekte, bu anda Pareto optimumuna ulaşıldığı söylenilebilmektedir. Burada bu yöntemin ayrıntılarına ve varsayımlarına girmiyeceğiz.

Vurgulanmak istenen konu, federal maliye ile vergi uyumlama teorileri arasında, işte bu kaynak tahsisi sorunlarına bakış açılarından ne gibi farklar olduğudur. Başlıca iki nokta iki tür teoriyi birbirinden ayırmaktadır(13):

a) Vergi uyumlaması kaynakların tahsisi üzerinde etki yapan faktör olarak vergi oranlarını ve vergi yapılarını görmek eğiliminde olduğu halde, federal sistemler maliyesi bir bölgeden diğerine yapılan hibelerin ve transferlerin kaynak dağılımını etkilediğini söylemektedir. Konu bu yöne dağılınca, federal sistemler maliyesinin coğrafi fon kaymaları, vergi uyumlamasının ise çoğunluk, firma türleri ve endüstri dalları üzerinde durduğunu söylemek yanlış olmaz.

Bazı hallerde ise, coğrafi dağılım ile iktisadi birimler arası ilişkiler konuları birbirine karışmaktadır. Örneğin Buchanan-Scott tartışmasında(14), Buchanan, klasik görüşü tekrar ederek, az gelişmiş bölgelere bu tür hibelerin yapılmaması sonucunda, işgücü ve sermayenin kaynakça kıt bölgelerden kaçacağını ve bölgenin verimliliğinin düşmesine yol açacağını ifade etmekteydi. Scott da tüm federal devlet ulusal gelirinin artması için, işgücünün kaynakça zengin bölgelerdeki kuruluşlarda kullanılmasından yanaydı.

---

(13) Bkz.: Dosser,Douglas, Op.cit., pp.24-26.

(14) Buchanan,J.M., Federalism and Fiscal Equity, ve A.D. Scott, A Note on Grants in Federal Countries, Economica 17 November 1950 ile aynı yazarın Evaluation of Federal Grants, Economica, 19 November 1952.

Vergi uyumlamaları teorisi bu tür faktör hareketliliği ile hibeleri bir yana bırakarak, yukarıda işaret edildiği gibi, vergi oranlarındaki değişmelere tepkiler açısından kaynakların kullanımı üzerindeki etkileri incelemektedir.

b) Yalnızca ürünün el değiştirmesinin söz konusu olduğu sistemlerde, zengin-fakir bölgeler arası hibe ve transferlerin veya sonuç olarak vergi politikasının incelenmesine ağırlık verilmemektedir. Çünkü faktör fiyat eşitlenmesi teorisi geçerli ise, ürünün el değiştirmesi, zaten faktör fiyatlarının eşitlenmesi yönünde etki yapacaktır. Federal sistemler maliyesinde ürünün el değiştirmesi konularına fazla ağırlık verilmemiştir. Oysa vergi uyumlamaları teorisi, ürünlerin el değiştirmesi üzerine kurulmuştur denilebilir. Faktör hareketliliği, Roma anlaşmasında yer alan ikincil hedeflerden birisidir. Kaldı ki bu hareketliliğin vergi veya vergi benzeri tedbirlerle sağlanması da öngörülmemektedir.

2- Kararlılık ve Büyüme Analizi

Kararlılık (istikrar) ve büyüme konularının, federal sistemler maliyesinde yer alışı sonu olmayan tartışmalara yol açmaktadır. Örneğin Buchanan bir ara az gelişmiş bölgelere yapılacak hibe ve transferlerin "çocuk endüstri"lerin yaşamlarını sürdürmelerine yardımcı olacağını savunmuştu. Scott ve Hicks ise, böyle bir davranışın tüm büyüme hızını düşüreceğini, bu nedenle transferlerin gelir düzeyleri ve büyüme hızları yüksek gelişmiş bölgelere yapılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir(15).

Kararlılık analizinde ise, bölgesel yönetim ile fede-

---

(15) Buchanan,J.M., Federal Grants and Resource Allocation, Journal of Political Economy, 60, June/1952; C.M.Scott, Evaluation of Federal Grants, Economica, 19 November 1952.

ral yönetimin birbirlerinin tersi politika uygulamaları halinde sonucun ne olacağı uzun uzun tartışılmıştır.

Vergi uyumlamaları teorisinde de benzer sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bir siyasal otoriteye bağlı eş-güdümlü politikalar sağlanmadığı sürece, aynı yönlü politikaların sağlanması ise umulan etkin çözümlere ulaşılması olanağının bulunmadığı açıktır.

IV. VERGİ UYUMLAMASINDA AMAÇ FONKSİYONU

Herhangi bir ekonomik birlikteki vergi uyumlamasının cevap vermeye çalıştığı temel soru, ne tür vergi değişmelerinin Topluluğun üyelerinin refahını artıracağı konusudur. Böylesi bir analizde birliğe d-hil ülkeler arasındaki vergi oranları farklılıkları veri olarak alınmaktadır. Bu sorunun çözümüne her ekonomik birlik başka türlü yaklaşmakta ve bu yaklaşımlar her zaman "ekonomi ve maliye ilmi açılarından" tutarlı olmıyabilmektedir. Bu konudaki çözümleri üç ana başlık altında inceleyebiliriz: Birincisi, "denkleştirme" yaklaşımı, diğeri "farklılaştırma" yaklaşımı ve nihayet "standartlar" yaklaşımı. Aşağıda bu yaklaşımlar kısaca özetlenmeye çalışılmıştır.

A. Denkleştirme Yaklaşımı

Bu yaklaşım, ekonomik birliğe dahil üyelerin vergi oranlarının birbirine eşit hale getirilmesini öngörmektedir. Amacı eşit koşullar altında rekabetin sağlanmasıdır. Yaklaşım, ekonomik birliği, siyasal birliğin ilk aşaması olarak görenleri de tatmin etmektedir. Çünkü eşitlenmiş vergi oranları aracılığı ile "siyasal birlik" kavramına daha rahat geçilebileceği düşünülmektedir.

Bu yaklaşımı savunanlar rekabetin bozulmasını önlemek üzere tam bir vergi oranları denkleştirmesinden yanadırlar(16). Öte yandan Neumark da, hesaplamalar, vergi iadelerinin dağıtımı, telâfi edici vergilerin toplanması alanlarında karşılaşılan uygulama güçlükleri nedeniyle net üretime konacak vergilerin oranlarının bütünüyle eşit olmasını önermişti.

Bazı maliyecilerce savunulan vergi oranlarının denkleştirilmesi ilkesinin, üretim veya tüketim yerleşme yerini vergilerin etkilemiyeceği bir düzene yol açması gerektiği savı ise, "nominal" değil "efektif" oranların eşitlenmesi gereğini içermektedir. Vergilerin inikası ile istisna ve muaflıkların etkilerini de kapsayan böyle bir düşünce tarzı, sonunda, örneğin yansımanın mümkün olduğu bir bölge ya da piyasa ile yansımanın mümkün olamadığı bir bölge ya da piyasanın birlikte varlığı halinde, vergi oranlarının denkleştirilmesi kavramının uygulanması için iki ayrı vergi oranının kabulü gerektiği sonucuna varabilir. Efektif vergi oranlarının hesaplanmasının ve vergi konusuna giren her mükellefe aynı efektif vergi oranlarının uygulanabilmesinin güçlüğü ise bilinmektedir(17).

Bu yaklaşımın tüm biçimlerinin vergi uyumlamasına verdikleri anlamın "vergilerde yapılan bir değişiklik, eğer daha eşit oranlar uygulanması sonucunu veriyorsa, uyumlaştırıcı bir değişikliktir"(18) şeklinde olduğunu not ederek açıklama-

---

(16) Shibata,Hirofumi, Op.cit., p.226.

(17) Örneğin bkz.: Musgrave,Peggy, Direct Business Tax Harmonization, in Fiscal Harmonization in Common Markets, Chapter 10, Columbia University Press, 1967, pp.246-265.

(18) Dosser,Douglas, Op.cit., p.33.

larımızı tamamlıyoruz(19).

B. Farklılaştırma Yaklaşımı

Bu yaklaşım da vergi uyumlaması konusunda, bir ekonomik birlik üyeleri arasında tek bir piyasa oluşturmanın yollarını aramaktadır. Ancak bu yaklaşıma göre vergi, ekonomik birliğin tümü için tıpkı gelişmiş ülkelerdeki gibi, ekonomik hedeflere ulaşılmasında bir araç olarak kullanılmalıdır. Bu amaçla da bu görüş sahipleri "farklı vergi oranları" kullanılabilmesini de öngörmektedirler. Bu öneri ise, kaynak dağılımı yanında daha başka kriterleri de vergi uyumlaması analizine sokma sonucunu vermektedir. Denkleştirme yaklaşımındaki "oranları denkleştirilmiş" vergilerin refah artışı sağlayıp sağlamadığı sorusu burada hangi değişkenlerdeki farklılaştırmanın refahı optimize ettiği şekline dönüşmektedir. Değerlendirilecek kriterlerin neler olacağını vergilerdeki değişmeyi değerlendirme işini yapacak olan kişi ya da organ (örneğin siyasal organ) seçebilmekte ve bunlar çeşitli endeks sayıları ile ifade edilerek değerlendirilebilmektedir(20). Genel olarak böyle bir değerlendirme açısından vergi uyumlamasının "arzulanır" olduğunun belirlenmesi, uyumlamanın siyasal değerleme ölçüleri ile değerlendirildiğinde net artı bir değer vermeleri ile anlaşılabileceği açıktır. Siyasal değerleme ölçülerinin net değer vermesi ise, ekonomik ve vergisel birlik üyeleri, birliğin tüzel kişiliği veya bunlar dışındaki üçüncü kişilerce vergi uyumlaması yönündeki hareketin, tanımlanan ve analizde kullanılan tüm ayıraçlara göre genellikle olumlu bu-

(19) Bu konuda daha fazla bilgi için bkz.: Matthews,Russel, Mechanisms for Fiscal Equalization in an Integrating European Community, in the Report of the Study Group on the Role of Public Finance in European Integration, Brussels, 1977, pp.402-432.

(20) Böyle bir "kriterler matriksi"nin oluşturulması için örneğin bkz.: Dosser,Douglas, Op.cit., pp.34-36.

lunması anlamına gelmektedir.

C. Standartlar Yaklaşımı

Bu yaklaşımda bazı "ideal" standartlar belirlenmektedir. Bir vergi olayının, uyumlama olup olmadığı, olay sonunda belirlenen uyumlama standardına yaklaşılıp yaklaşılmadığı ile belirlenmektedir.

Bu yaklaşımların en basitinin denkleştirme yaklaşımı olduğu açıktır. Basitliği nedeniyle genellikle uygulama kolaylığı olduğu da bilinmektedir. Buna karşın, örneğin farklılaştırma yaklaşımı, hem karmaşıktır hem de çeşitli değer yargılarını içermektedir. Standartlar yaklaşımı da standartların saptanmasındaki güçlükler nedeniyle uygulanabilirliliğini büyük ölçüde kaybetmektedir.

Ancak yukarıda da değindiğimiz gibi bu yaklaşımların her birisi objektif fonksiyonu, "refah değişmelerinin analizi" olarak kabul etmektedirler. Refah değişmelerini statik planda açıklıyabilmek için ise, vergisel olayların hem kaynak tahsisi ve hem de kararlılık (istikrar) üzerindeki etkilerinin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Kaynak dağılımı üzerindeki etkiler, ekonomik ve vergisel birliklerin, üretim ve tüketim üzerinde meydana getirdiği değişmelerin analizi ile açıklanabilmektedir. Ekonomik veya vergisel birlikler sonuçta, üretimi ya yüksek maliyetli yerden düşük maliyetli yere kaydırarak "ticaret hacmi yaratıcı" olmakta veya tersi etki yaparak "ticareti azaltmaktadırlar(21). Yukarıda özetlenen yaklaşımlar ise, ifade olunduğu gibi tek

(21) Bu konunun klâsik analizi için bkz.: Viner, J., The Customs Union Issue, New York: Carnegie Endowment for International Peace, New York, 1950.

bir kritere bağlı olarak bu kaynak dağılımı etkilerini açıklıyamamaktadırlar. Ekonomik ya da vergisel birliğin çıkış yeri veya varış yeri ilkelerinden hangisini uyguladığına, dolaylı ve dolaysız vergileri nasıl ağırlıklandırdığına, nihayet "ikinci, en iyi" diye tanımlanan ideal durumun mevcut olmayışı halinde yetinilecek kurallar dizisi içerisine neleri kattığına göre etkinlik kavramı şekillenmektedir.

Vergisel ve ekonomik birliklerin kararlılık (istikrar) analizlerinde vergi uyumlamasının yerini araştırırsak, tam istihdam düzeyinde işleyen fiyat istikrarına sahip ekonomilerin varlığı ve bu sonucun sağlanmasında vergi uyumlamasının rolü sorunundan söz etmekteyiz demektir. Genellikle neoklasik analiz yöntemleri ile Keynesçi yöntemler bu konuda birbirinden farklı sonuçlara ulaşmaktadır. Kabul gören Keynesçi analizin vardığı sonuç, örneğin ekonomide deflasyonist açık varsa bunun gerçek -yani merkez bankasından açık finansman yoluyla sağlanmamış kaynaklar hasılatıyla- kamu harcaması ile doldurulabileceğidir. Bu takdirde, yeni dolaylı vergiler hasılatı harcandığı zaman bütçe fazlası ortaya çıkacaktır(22). Tam istihdamın vergi politikası olmaksızın sağlanamadığı az gelişmiş ülkeler arası veya az gelişmiş ülkelerden üyesi bulunan vergisel ve ekonomik birliklerde, vergisel birliğin toplam stabilizasyonunun sağlanması için selektif olarak farklılaştırılmış dolaylı vergilere, dolayısıyla farklılaştırma yaklaşımının uygulanmasına gerek bulunmaktadır(23). Başka deyişle, verginin bir kararlılık aracı olarak kullanılması, ekonominin niteliği (az gelişmişlik gibi) gereği ortaya çıktığında, ekonomik birlik üyesi ülkenin istikrar amacının sağlanması için ekonomik birlik içerisinde farklı dolaylı vergi

---

(22) Vergilerin bütçeye etkilerinin makro analizi için bkz.: Bailey,Martin Jr., National Income and Price Level, Second Edition, Mc Graw Hill, New York, 1971, Chapter 9, pp.153-162.

(23) Bu konuda bkz.: Dosser,Douglas, Op.cit., pp.92-107.

oranları uygulamasına izin verilmesi lâzım gelmektedir.

V. VERGİ UYUMLAMASI VE EKONOMİK BÜYÜME SORUNLARI

Yukarıda yapılan açıklamalar ekonominin statik durumu için ifade edilmiştir. Büyüme kavramı, bu açıklamaların "dinamik" bir çerçeve içerisinde yapılmasını içermektedir. Büyüme sorunlarını,büyüme hızının azamileştirilmesi ve büyüme hızının kararlılığı (istikrar) olarak ifade etmek olanağı vardır. Bu iki sorun açısından, vergi uyumlamasının rolü ise konumuzu oluşturmaktadır(24).

Büyüme hızının azamileştirilmesi, sabit faktör girdileri açısından ele alındığında (örneğin, Buchanan-Scott analizindeki gibi) transferlerin uzun dönemde kaynak dağılımını bozdukları için vergisel ve ekonomik ortaklığın uzun dönem büyüme hızını düşürebileceği ifade olunabilir(25). Balassa ise, yaptığı çalışmada(26), önce büyüme hızında ekonomik ve vergisel birlik nedenile oluşabilecek büyüme artış nedenlerini saymaktadır. Örneğin, büyüyen piyasa firmanın üretimini, bulunduğu düzeyden optimum düzeye çıkarmaya yardımcı olabilir. Firmanın elde edeceği yeni dışsal ekonomiler, bir başka nedeni oluşturmaktadır. Bu anlamda, teknik bilginin piyasaya daha çok yayılması da sayılabilir. Piyasa yapısındaki değişiklik -artan talebin artan rekabete yol açması- de büyüme hızını artırabilir. Daha hızlı bir teknik gelişme beklenebi-

---

(24) Bu anlamda vergi uyumlamasını devamlı dinamik bir süreç sayan bir analiz olarak (Barrère,A., The Influence of Economic Growth of the Member States on Problems of Tax Harmonization, pp.185-192) sayılabilir.

(25) Dosser,Douglas, Op.cit., p.109.

(26) Balassa,Bela, The Theory of Economic Integration, Homewood, Ill., 1961, Part (ii).

lir; zira büyüyen firma boyutu, genellikle araştırmaya daha çok yatırım anlamını taşımaktadır. Bunun sonucu da büyüme artacaktır. Vergisel ve ekonomik birlik nedeniyle kalkan bürokratik duvarlar, üye ülkeler arası ticareti, üyelik öncesi ticarete nazaran daha az belirsizlik ve riske sahip hale getirmekte, bu da büyümeyi olumlu etkilemektedir. Nihayet büyüyen piyasada yatırımın daha büyük ve daha etkin olmasının beklenmesi nedeniyle de büyüme hızı artabilmektedir. Bunlar içerisinde vergilemenin uyumlaştırılması ile elde edilebilecek çok az şey vardır.

Örneğin uyumlaştırılmış vergi, ilgili firmanın çalıştığı piyasaya göre değişir biçimde, optimumdaki firma üretiminin düşmesine bile yol açabilir. Kaldı ki, bu konudaki vergileme ilkeleri ulusal boyutta değil, firmanın çalıştığı piyasa boyutunda düzenleneceğine göre, vergisel birlik kavramından çok, belirli sorunların çözümü için hazırlanan vergi "anlaşmaları" kavramının, böylesine yatay-sektör içi-düzenleme için daha uygun düşeceği ileri sürülmektedir(27).

Değişir faktör girdileri gözönüne alındığında ise, etkinlik ya da optimalite sorunları yanında, vergi uyumlamasının tasarruf artışı biçiminde sağladığı kazançların ölçülmesi önem kazanmaktadır.

Statik boyutta, verginin getirdiği ilâve yükün uyumlama nedeniyle azalacağı genellikle kabul edilmektedir. Ne var ki dinamik boyutta, statik dönemler için ayrı ayrı tüm koşullar yerine gelse bile "dönemler arası zaman için yerine getirilmesi gereken koşulun" yerine getirilmesi güç görünmekte ve bu nedenle vergi uyumlaması net bir ek yük getirebilmekte-

(27) Bu konuda bkz.: Prest, A.R., Public Finance in Theory and Practice, London: Weidenfield and Nicolson, 1960, chapter (iii) ve Douglas Dosser, Op.cit., p.109-110.

dir(28).

Büyüme oranının istikrarı konusunda ise yapılan öncü çalışmalar(29), neo-klasik teorinin piyasa dengesini kendisinin kurması nedeniyle, "dengesizlik" halinin varlığından işe başlamakta ve çeşitli dengesizlik türleri ele alınarak vergi uyumlamasının piyasa düzeni içerisinde bir "otomatik stabilizatör" oluşturup oluşturmadığı; ayrıca, potansiyel ekonomik ve vergisel birliklerde, piyasalarda vergi politikası konusu bozuklukların olup olmadığı ve uyumlamanın hata-hata düzeltme düzeni içerisinde daha bozucu ya da düzeltici etki yapıp yapmadığı konuları ele alınmaktadır. Vergisel ve ekonomik birliğin bu konulardaki cevaplarının fiyat mekanizmasının işleme derecesine göre değişmekte olduğu gözlenmektedir.

VI. VERGİ UYUMLAMASI VE FAKTÖR HAREKETLİLİĞİ

Daha önceki vergisel ve ekonomik birliklerde görülmemiş ölçüde faktör hareketliliği üzerinde duran Avrupa Ekono-

---

(28) Bu konu için bkz.: Dorfman, R.; Samuelson, P.A.; Solow, R.M.; Linear Programming and Economic Analysis, New York: Mc Graw Hill, 1958. Sorun, esas itibariyle "turnpike teoremi"nden ortaya çıkmaktadır. Bu görüşü savunan teoremde yazarlar, "bir önceki dönemin üretimi olan herhangi iki ürün arasındaki marjinal ikame oranının, gelecek dönemin girdileri olacak bu iki ürün arasındaki marjinal ikame oranına eşit olması gerektiğini ileri sürmektedirler. İki dönem arasında işin içine giren uyumlanmış bir vergi bu dengeyi bozabilir ve büyüme yolunu optimal değerinden saptırabilir. Fazla bilgi için bkz.: Koopmans, T.C., Economic Growth at a Maximal Rate, A.Sen (ed.), Growth Economics, Penguin Modern Economics Readings, London, 1972, pp.295-339.

(29) Cornwall, J., Three Paths to Full Employment Growth, Quarterly Journal of Economics, 77, February 1963 ve Sato, R., Fiscal Policy in a Neo-Classical Growth Model: An Analysis of Time Required for Equilibrating Adjustment, Review of Economic Studies, 30, February/1963.

mik Topluluğu'nun oluşumundan sonra, teorik çalışmalar "üretim faktörlerinin hareketsizliği" varsayımlarını ortadan kaldırarak sürmeye başlamıştır denilebilir.

Faktör hareketliliği, ürünlerin hareketliliği ile karşılaştırıldığında, faktörlerin -özellikle işgücünün- mal hareketlerinde olduğu gibi gümrük tarifeleri -veya benzerleri- türünden engellerle bağlı bulunmadıkları görülmektedir. Gerçi işgücünün belli bir coğrafi bölgede -üye ülkede- yerleşmesinde avantajlar ya da sakıncalar ortaya çıkabilir ama bunları "gümrük" yahut "gümrük benzeri" olarak nitelemek zordur.

Bunun yanında, mal hareketlerini etkileyen vergisel değişmelerin, faktör hareketlerini de etkilediği (ya da tersi) konusunda teoriler geliştirilmektedir. Faktör fiyat eşitliği teoremi olarak bilineni, bu tür yaklaşımlardan birisidir. Ancak ilişkinin yönü, yani faktör hareketlerinden mal hareketlerine doğru mu, yoksa tersinin mi geçerli olduğu henüz ampirik olarak kesinlikle test edilebilmiş değildir(30). Ayrıca, Samuelson dışında(31) konu ile ilgilenenler(32) çoğunlukla "serbest ticaretin, uygulamada faktör fiyatlarını eşitlemesi olasılığının bulunmadığını" ifade etmektedirler. Nedenleri ise başlıca üç başlık altında toplanmaktadır; bi-

---

(30) Faktör fiyatları eşitlenmesi teoreminin kamu maliyesi ile birlikte (vergisel birlik kavramı içerisinde) ele alınışı için bkz.: Williamson,John, Factor Price Equalization in Tax Unions, Fiscal Harmonization in Common Markets, Vol.I, 1967, pp.126-134.

(31) Samuelson,P.A., International Trade and the Equalisation of Factor Prices, Economic Journal, 58, June 1948 ve P.A.Samuelson, International Factor Price Equalization Once Again, Economic Journal, 59, June 1949.

(32) Örneğin bkz.: Laursen,S., Production Functions and the Theory of International Trade, American Economic Review, 42, September 1952, p.556. ve Harrod,R.F., Factor Price Relations Under Free Trade, Economic Journal, 68, June 1958.

rinci olarak bazı çalışmacılar modellerinde, yerine gelmesi güç özel halleri varsaymaktadırlar. İkincisi modeller meydana gelmesi güç koşulların, üstelik "aynı anda" yerine geleceğini öngörmektedirler ki bu da modellerin geçerliliğini ayrıca azaltmaktadır. Üçüncü olarak, hareketli faktörlerin (örneğin sermaye) eşitlenmeye yakın değerler alması veya hareketsiz faktörlerin (örneğin en azından kısa dönemde işgücü) fiyat farklılıklarının görünümleri, faktör fiyatlarını gerçekte eşitlemeye yönelen ögenin ürünler değil sektörlerin hareketliliği olduğu izlenimini daha çok vermektedir. Bu koşullar altında faktör hareketliliği olsa bile, ekonomik birliğe dahil üyelerin faktör teçhizatlanma oranları (ülkede bulunan üretim faktörlerinin birbirleriyle olan oransal ilişkileri) eşitlenmeden önce bu hareketin -örneğin işgücü yer değiştirmesinin- duracağı savunulmaktadır(33). Ancak bütünsel olarak konunun vergisel ve ekonomik birliğin diğer sorunları ile birlikte ele alınabilmesi için daha gidilecek epey yol vardır.

VII. VARIŞ YERİ-ÇIKIŞ YERİ İLKELERİNİN UYUMLAMA AÇISINDAN ÖNEMİ

Bir vergisel ve ekonomik birlik kurulduktan sonra özellikle üyelerin kendi aralarındaki gümrük duvarları kalkıp dışa karşı da tek bir gümrük tarifesi uygulanmaya başlandığında, üye ülkeler arasındaki dolaylı ve dolaysız vergilerin göreli oluşumlarının, vergi sistemleri arasındaki farkların, rekabet koşullarının ve optimum üretimi nasıl etkilediğinin incelenmesi önem kazanmaktadır.

"Varış yeri" olarak bilinen ilkeye göre, birliğe dahil ülkelerin vergi sistemlerinin yapılarının farklı olmasının

(33) Williamson, John, Op.cit., p.134.

önemi yoktur. Birlik içersinde ticaret konusu yapılan malların dolaylı vergilerinden doğan farklar telâfi edilmelidir. Mal ve hizmetler, nerede üretilmiş olurlarsa olsunlar, tüketildikleri ülkelerde vergiye tabi olmalıdırlar. Bunlarla ilgili olarak üretim yerinde alınmış olan vergiler varsa iade edilmelidir.

Konu bugüne kadar genellikle istihsal vergileri ile özel tüketim vergileri kapsamında ele alınmıştır(34). Diğer vergiler açısından ele alındığında, örneğin gelir, kurumlar ve servet vergilerine uygulanamıyacağı görülmektedir.

Bazı yazarlar yalnızca "yansıtılabilir vergilerin" varış yeri ilkesi kapsamında olması gerektiğini, zira veri bir ürünün yapısına giren vergilerin tam miktarının belirlenemiyeceğini düşünmüşlerdir. Ortalama oranların uygulanması ile çeşitli haksızlık ve dengesizlikler yapılmış olacağından bu yol da tercih edilmemektedir.

Bu açıdan varış yeri ilkesi, yalnızca dolaylı vergileri malların maliyeti kapsamına alır görünümündedir. Bu varsayımın doğru olması halinde, çıkış ülkesi vergilerinden ayrılıp, varış ülkesine giren ve orada yeniden vergilenen malın rekabet koşullarını bozucu etkisi olmayacaktır.

Bu görüşe karşı hemen iki eleştiri ileri sürülebilir:

---

(34) Sullivan,Clara,K., The Search for Tax Principles in the European Economic Community, The Law School of Harward University, Cambridge, 1963, p.45 ve Report of Fiscal and Financial Committee, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963, p.146. Konunun en önemli uygulama biçimi olan katma değer vergisinin dış ticarete etkileri açısından ele alınışı için bkz.: Ocakçıoğlu,Bora, Katma Değer Vergisi Teorisi ve Uygulanma İlkeleri, Doktora Tezi, İstanbul, ss.92-100.

a) Her dolaylı verginin yansıtılabilme oranı aynı değildir. Bu oran, piyasa koşullarına göre belirlenir. Her dolaylı verginin tümüyle yansıtıldığı görüşünden yola çıkan varış yeri ilkesi, yansıtılamayan vergi kaldığı takdirde rekabet koşullarını bozucu etki yapacaktır. Zira iki ülke arasında yansıtılamayan vergi kaldığı takdirde rekabet koşullarını bozucu etki yapacaktır. Zira iki ülke arasında yansıtılamayan vergi miktarına eşit bir maliyet farkı doğacaktır.

b) İkinci ve daha önemli itiraz, dolaysız vergilerin yansıtılamadığı görüşüne karşı yapılmalıdır. Teorik çalışmalarda, dolaysız vergilerin hem üretim koşullarını etkilediği ve hem de daha uzun dönemde maliyetlere katıldığı artık kabul edilmektedir. Kurum kazançlarına dolaysız vergilerin konması nedeniyle kazançların azalması halinde, firma buna tepki göstermekte ve piyasa biçimlerine göre değişir biçimde, uzun dönem yatırım düzeylerini düşürerek fiyatlarını eski gerçek düzeyine çıkartmaya çabalamaktadır.

Sınır vergi düzenlemelerine itirazlar, genellikle Avrupa ülkeleri uygulamalarını eleştiren Amerika Birleşik Devletlerinden gelmektedir. Belli tüketim mallarının satışlarını etkilemek için tüketim vergilerini kullanan Birleşik Devletler, gelir sağlama amacına dönük olarak da kurumlar vergisini kullanmaktadır. Avrupa ise, GATT kurallarına uyarak, ihracatı vergi dışı bırakıp, ithalatı vergilemektedirler. Bu durum karşısında Amerika Birleşik Devletleri, vergi iadesi yapamadığı kurumlar vergisi karşısında, Avrupa ülkelerinin katma değer vergisinden yaptıkları iadeler nedeniyle Avrupa'nın maliyetlerinin düşük göründüğünü ve bunun "adil olmayan bir rekabet biçimi" olduğunu ileri sürmektedir(35).

---

(35) Grossman, Gene, M., Alternative Border Tax Policies, Journal of World Trade Law, No.2, 1979, pp.452-453.

Dış ticaret teorisyenlerine göre, eğer yalnızca nihai mallar ticarete konu ise ve döviz kurları veya ücretler esnekse, nihai mallara getirilecek üniform bir vergi ticareti etkilemez(36). Ancak yalnızca nihai mallar ticaretinin yapılmakta oluşu bu kuralın geçerliliğini etkilememektedir. Ayrıca döviz kurları veya ücretlerin esnekliklerinin tam olmayışı nedenile de, varış yeri ilkesinden çıkış yeri ilkesine geçiş (veya tersi politika değişikliği), maliyetleri değiştirici etkiler ortaya çıkarmaktadır.

VIII. KUR POLİTİKASI VE UYUMLAMA

Yalnızca nihai malların ticaretinin söz konusu olmadığı, yarı-mamul malları da ülkeler arasında el değiştirmekte olduğu hususu gerçek dünyanın bir parçasıdır. Öte yandan, bu ürünleri meydana getiren üretim faktörlerinin de tümü ülkeler arasında hareketli değildir. Bunun basit bir sonucu olarak da ülkeler arasında geçerli olan ihtisaslaşma kuralı "mutlak" maliyetler değil, Ricardo'nun ifade ettiği gibi "mukayeseli" maliyetlerdir.

Ricardo teorisinin bugün geçerliliğini koruduğu dikkate alınarak, üye ülkeler arasında vergi yüklerinin farklı olmasından doğan rekabet düzeni bozukluklarının döviz kurlarındaki düzenlemelerle giderilebileceği ileri sürülmektedir(37).

---

(36) Bu konu ilk kez "Tinbergen Raporu"nda yer almıştı. Konu ile ilgili olarak ayrıca bkz.: Baldwin, Robert, E., Non-tariff Distortions of International Trade, Washington D.C., The Brooking Institution, 1970 ve Johnson, Harry and Melvyn Krauss, Border Taxes, Border Tax Adjustments, Comparative Advantage and the Balance of Payments, Canadian Journal of Economics, 1970, p.595.

(37) Tinbergen Report, (Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Yayını, "Report on the Problems Raised by the Different Turnover Tax Systems Applied within the Common Market", 1953),

Ancak döviz kurlarındaki değişmeler yoluyla vergi yüklerinde dengenin sağlanması, kendiliğinden işleyen bir çözüm değildir. Gümrük duvarlarının kalkması sonucunda, vergi yükleri arasındaki farklar tümüyle hissedilir hale gelmektedir. Ayarlamanın aracı mal akımlarıdır. Yani ithalat ve ihracat akımları vergi yüklerini dengeye getirecektir. Eğer ithalat ve ihracat azalış veya artış yönünde birbirlerini telafi ediyorsa ve düzenleme yalnızca dış ticaret sektörü ile sınırlı ise pek sorun yoktur. Fakat dış ticaretin ülke ekonomisi içerisinde önemli yer kapladığı bir ortamda, bu ayarlama parasal gelirlerde bir düşüşü de kapsamaktaysa sonucun alınması zordur. Örneğin, varış yeri ilkesini uygulayan iki ülkeden, ihracatı daha ağır vergi yüküne sahip olan ülke başlangıçta kârlı olacaktır. Zira, ayarlamada ihracattan doğan kârlılık, ithalat ile telâfi edilmemiş kalacaktır. Ayarlama süreci sonunda kârlılık sona erecektir.

Fakat döviz kurlarının ayarlanması sürecinin işlemesinin zorluğu nedeniyle, bugün vergiler, ülkeler arasında birbirleriyle rekabet eden maliyet faktörleri olarak görülmeye başlamışlardır. Başka deyişle, denge arayışı vergi oranlarının birbirlerine yaklaştırılmalarında değildir. Şimdi denge, kamu harcamalarının azami etkinliğinin ve kamu kesimiyle özel sektör arasındaki optimum dengenin elde edilmesi çabaları şekline dönüşmüştür. Böylelikle, döviz kurlarının dengeyi kendiliklerinden sağlayamamalarından ortaya çıkan durum, kamu harcamalarının etkinliğinin sağlanması ve optimum denge çabaları ile giderilmeye çalışılmaktadır.

(..) p.24. Ayrıca, Radler,R., Messina Report (Report prepared by the Head of the Delegation of a Committee Established by the Conference of Messina to the Secretaries of State for Foreign Affairs), 1956, pp.215,255.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU'NDA VERGİ UYUMLAMASI ÇALIŞMALARI

I. AVRUPA KÖMÜR VE ÇELİK BİRLİĞİ - AET İLİŞKİLERİ

A. Avrupa Kömür ve Çelik Birliği

Avrupa Ekonomik Topluluğu ile ilgili vergi uyumlama sorunları esas itibariyle kısmi bir bütünleşme deneyi sayılan Avrupa Kömür ve Çelik Birliği (CECA) sırasında başlamıştır denilebilir. Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Anlaşmasında vergi yükümlülükleri, başlıca iki yerde sözkonusu edilmişti. Bunlar Geçiş Hükümleriyle İlgili Anlaşma'nın 2. maddesi ile Anlaşmanın 4. maddesinin (a) bendi ve 67. maddedir.

Geçiş hükümleri ile ilgili anlaşmanın 2. maddesinin 4. fıkrası, anlaşma ile kurulan "Yüksek Otorite"nin ilgili Hükümetler ile birlikte "mevcut yasal ve idari mevzuatın özellikle kömür ve çelik endüstrisi üzerindeki etkilerini" araştıracağını öngörmekteydi. Eğer bu inceleme sonucunda iki ya da daha fazla sayıda ülkenin mevzuatı arasındaki farkların, üye ülkeler arasında kömür ve çelik endüstrileri piyasalarındaki rekabet koşullarını bozduğu sonucuna varılırsa, Yüksek Otorite, kuruluşun Konseyi'nin fikrini aldıktan sonra, üye ülkelere bu hükümlerin değiştirilmesi ya da etkilerinin ortadan kaldırılması için uygun gördüğü hususların yerine getirilmesini teklif edebilmekteydi.

Yeni alınacak önlemler konusuyla ilgili olarak ise anı-

lan anlaşmanın 67. maddesi, kömür ve çelik piyasalarıyla ilgili mevzuat değişikliği yapan ülkelerin Yüksek Otoriteyi durumdan haberdar etmeleri zorunluluğunu getirmekteydi. Yüksek Otorite'nin buna vereceği karşılık, ilgili Hükümetin aldığı tedbirin verimlilikte bir değişmeye yol açması dışında üretim maliyetlerindeki farkları nasıl etkilediğine göre değişiyordu. Eğer alınan önlem, sözkonusu ülkenin kömür ve çelik endüstrisinin zararına olarak üretim maliyetlerindeki farklılıkları artırmakta ise, Yüksek Otorite ülkenin bu endüstrilere hibe yardımlarında bulunmasına izin verebilmekteydi. Alınan önlem diğer ülkelerdeki kömür ve çelik endüstrilerini olumsuz yönde etkilemekteyse, bu takdirde Yüksek Otorite, tedbiri alan ülkeden, bu ülkenin kendi ekonomik dengesi ile uyuşur bulduğu yöntemlerle bu olumsuz etkileri ortadan kaldırmasını istiyebilmekteydi. Buraya kadar sözünü ettiğimiz 67.madde Yüksek Otorite'ye üye ülkelerin sorumluluk alanı içerisinde kalan ve kömür-çelik endüstrileri üzerinde etki yapan önlemler ile ilgili olarak tavsiyelerde bulunmak yetkisini vermekteydi. Oysa 4. maddede yer alan bu endüstrilerle ilgili özel tedbirlerin uygulanması Yüksek Otorite'nin yetkileri içerisinde kalmaktaydı.

B. CECA Geçiş Anlaşmasının Uygulanması

1952 yılında, Geçiş Anlaşması'nın 2.maddesinin 4.fıkrası uyarınca Yüksek Otorite, üye ülkelerin temsilcileriyle ortak pazar koşullarının üye ülkeler mevzuatı ile ne ölçüde zedelenmekte olduğu konusunda tartışma açtı. Bu görüşmelerde başlıca iki sorun ortaya çıkmaktaydı(1):

i) Çıkış ülkesi ihracatının vergi dışında tutulmadığı

---

(1) Regul,R., Renner,W., Finances and Taxes in European Integration, Developments in Taxation Since World War I, Part: II, p.8.

hallerdeki vergi yükleri ile varış yerinde ithalata konulan eşitleyici ya da telâfi edici vergiler toplamının, varış ülkesinde aynı ürüne konulan iç vergiler toplamından farklı olup olmadığı sorunu,

ii) İhracatın vergi dışı bırakılmadığı hallerdeki vergiler toplamının, diğer ülkelerin ihracatına konulmaya devam olunan vergilerden farklı olup olmadığı konusu.

Yüksek Otorite'ye göre, eğer telâfi edici ithalat vergileri ve ihracatta vergi muaflıkları uygulanmamakta ise, ülke içinde üretilen mallar dışarıdan gelen mallara göre daha az avantajlı durumda olacaklardı. Satış vergileri konusunda Yüksek Otoritenin fikri "varış yeri" ilkesinin kabulü ve dolayısıyla da sınırda tam telâfi şeklinde belirmişti.

Yüksek Otoritenin açıkladığı görüş, soruna açık ve kalıcı bir çözüm getirememişti. Örneğin 1952 Sonbaharında, Federal Almanya, çelik sanayicilerinden gelen taleplere cevap olarak iki ayrı yönden görüşünü açıklamıştı. Birinci sorun, sınırda vergi alınması ya da vergi iadesi yapılmasının, başka deyişle "vergi sınırları"nın yerinde durmasının, ülke içi pazara benzer tek ve birleşik bir piyasa kurmak fikriyle nasıl bağdaştığıydı. İkinci konu da dolaylı ve dolaysız tüm vergilerin, bölgesel ya da o ülkenin zaruretlerinden ortaya çıktığının kabul edilmesi ve bunun sonucu olarak da "birleşik bir piyasa" sözkonusu olsa bile, burada da bu vergiler dahil olarak belirecek fiyatların rekabet etmesiydi. Bu böyle kabul edilirse, "varış yeri" ilkesinin yalnızca satış vergileri ile tüketim vergilerine uygulanması yönteminin kabulünün yönteminin kabulünün belirli hiçbir temeli olmıyacaktı. Öyleyse, özellikle dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payları ve sınır vergileri konularında ülkeler arasında görülen farklar rekabet koşullarını da bozacak demekti. Sonuç-

ta Federal Almanya, ortak piyasada bütün vergilere "çıkış yeri" ilkesinin uygulanmasını öneriyordu.

C. Uzmanlar Komitesi Raporu

Yüksek Otorite 5 Mart 1953'de konuyu Prof.J.Tinbergen başkanlığındaki bir komiteye havale etti(2). Avrupa Ekonomik Topluluğuna bir anlamda öncülük eden Kömür ve Çelik Birliğinin bu uyuşmazlık için görevlendirdiği komisyonun görev belgesinde, kuruluşun kömür ve çelikte bir müşterek pazar yaratmak amacına dönük olduğu kaydedildikten sonra, bir "varış yerindeki" vergilere bir de "çıkış yerindeki" yöntemlere tabi iki sistemin sözkonusu olduğu ifade edilmekte ve farklı yöntemleri uygulayan ülkelerin vergiledikleri malların üzerindeki vergi yüklerinin mukayesesinin yapılması istenmektedir.

Komite bir ortak pazarın esas amacının "talebi mümkün olan en düşük fiyata karşılamak" olduğu varsayımından yola çıkmıştır. Bunun ise

i) Aynı hareket noktasında, aynı satıcı tarafından talep edilen fiyatın bütün alıcılar için aynı olması, ve

ii) Her alıcının daima belli bir bölgede kendisinden aynı mal için en düşük fiyatları talep edeni tercih etmeleriyle

mümkün olacağı düşünülmüştür. Bu amaca ulaşmak için ise, verginin, alıcının kararını değiştirmemesi gerekmektedir.

---

(2) Komitenin atanması, Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Resim Gazetesi (7 Mart 1953) ss.33-34'de yayımlanan 5 Mart 1953 günlü 1/53 sayılı Kararla yapılmıştır.

Komite, "varış şeri" ilkesinin ideal biçimini tanımlarken, bu sistemde:

i) Fiyatı etkileyen toplam üretim vergisinin istisna veya vergi iadėsine eşit olması gerektiğini,

ii) Ayrıca varış yerinde konulan (eşitleyici) ithalat vergisinin getirdiği yükün, aynı malın varış yeri ülkesinde üretilen malın üretim vergisi ile aynı olması lazım geldiğini vurgulamıştır. "Varış yeri" ilkesinin bozulması, bu sayılan (i) ve (ii) deki eşitliklerin bozulması ile eş anlama gelmektedir.

"Çıkış yeri" ilkesinin genel vergilere uygulanışında komite, üretim vergilerinin genellikle yansıtılabileceğini kabul ediyordu. Malın fiyatının içerdiği vergi oranı, üretimin daha önceki aşamalarında üretime giren hammadde ve hizmetlerin tabi olduğu vergilere ve sözkonusu endüstri dalındaki bütünleşmenin derecesine bağlı idi.

Uzun tartışmalar sonucunda Komite, uzun dönem statik genel denge açısından "varış yeri" ile "çıkış yeri" ilkelerinin farkının döviz kuru veya alternatif olarak fiyat düzeyindeki bir değişmede olduğu sonucuna vardı. Komitenin belirttiğine göre, yalnızca genel vergiler döviz kuru aracılığıyla düzeltilebilirdi. İhraç mallarında meydana gelen dengesiz artışların döviz kuru aracılığıyla düzeltilebilmesi mümkün değildi. "Varış yeri" ilkesinde, vergi farklarından doğan artaşların maliyetleri etkilemek yoluyla telâfi edilmesi öngörülmekteydi. Bu yöntemde, tüm vergi yükünün tamamen ortadan kaldırılması gerekli değildir. Yalnızca farkların telafi edilmesi yeterlidir. Başka deyişle, ürün üzerinde kalan vergilerin oranı aynı olacaktır.

Dolaysız vergiler için Komitenin görüşü, "çıkış yeri"

ilkesinin uygulanmasıydı. Ne var ki, gelir vergisi yüklerinin çok farklı olduğu durumlarda "sınırlarda denkleştirme" zorunlu olabilirdi.

Bütün bu açıklamalardan sonra Komite, eğer bazı vergi türleri için "varış yeri" ilkesi uygulanmakta ise, bunun bir örnek olarak tüm ürünlere konması gerektiğine karar verdi. Bazı malların vergi dışı bırakılmasının, dengeyi bozucu etkileri kaçınılmaz olarak yalnızca Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Anlaşmasının kapsadığı malların vergilerinde görülecekti. "Çıkış yeri" ilkesinin uygulanması ve diğer mallarda birinci ilkenin geçerli olması halinde, ancak diğer üye ülkelerin çıkış yeri ilkesi uygulanan mallara aynı oranda karşıt bir vergi koymasıyla dengenin bozulması önlenebilirdi. Bu durumda Tinbergen Komitesi "varış yeri" ilkesini benimsemişti.

"Yüksek Otorite"de "çıkış yeri" ilkesinin yalnızca kömür ve demire uygulanmasını esas olarak almıştı. 2 Mayıs 1953'de kabul edilen bir kararla(3), ilkenin yalnızca kömür ve çeliğe uygulanmasının ve alıcının ödediği fiyatın satıcının istisna edildiği veya vergi iadesi yoluyla geri alabileceği herhangi bir miktarı içermesinin, anlaşmanın 60/1.maddesine aykırı olduğu açıklandı. Karar, özellikle Federal Almanya tarafından sert eleştirilere uğradı ve hemen arkasından Almanya, çelik ürünleri için almakta olduğu "eşitlendirme vergisini" % 4-6 oranında artırarak % 12'ye kadar çıkartma yetkisini Meclisten aldı. Bu karara göre alınan yetki kullanılmadı.

D. Genel Vergi Sorunundaki Diğer Gelişmeler

Tinbergen komisyon raporu da eleştirilere konu oldu.

---

(3) Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Resmi Gazetesi, 4 Mayıs 1953 s.109/53, Decision No.30/53 (May 2,1953).

Örneğin gene Federal Almanya, uluslararası işlemlere iç pazardakinden daha ağır bir vergi yükü getiren her tedbirin, Ortak Pazar ruhuna aykırı olduğunu ileri sürüyordu. Buna göre, varış yeri ilkesinin uygulanmasının devamı halinde, istihsal vergileri nisbeten ağır, dolaysız vergileri nisbeten hafif olan ülkelerden, istihsal vergileri nisbeten hafif ve dolaysız vergileri daha ağır olan ülkelere yapılan ihracatta, gidilen ülkenin iç ticaretine göre daha avantajlı duruma geçilmekteydi. Bu durumda da, dolaysız vergileri daha ağır olan Almanya'nın ülkeye gelen Fransız malları ile rekabeti güçleşiyor, rekabet koşulları bozuluyordu.

14 Temmuz 1953'de ilk toplantısını yapan bir başka Komite(4) bu görüşler ile ilgili olarak aşğıdaki soruları incelemeyi kendisine görev olarak kabul etmişti:

i) Bir yanda ihracatta vergi iadesinin olduğu, ithalatta telâfi edici bir verginin alındığı bir istihsal ile diğer yanda diğer dolaylı ya da dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranlarının farklı olduğu sistemlerde rekabet koşulları bu nedenle bozulmakta mıdır?

ii) Çok-aşamalı istihsal vergisi sistemine sahip ülkeler, ihracat muaflıkları ve ithal vergileri uygularken neden farklı yöntemler kullanmaktadırlar?

iii) Aynı ülkede bulunan kömür, demir madenciliği, çelik endüstrisi gibi aynı endüstrilerdeki farklı girişimcilerin davranışları arasındaki farklılıkta istihsal vergilerinin rolü nedir?

---

(4) Bu komite, her üye ülkenin iki temsilcisi ile Yüksek Otoritenin İktisat Bölümünün iki yüksek dereceli memurundan oluşmaktaydı ve Yüksek Otorite'nin bir üyesinin başkanlığı altındaydı.

iv) Tinbergen Komitesi raporuna göre, ihracat muaflığı ve ithalatta telâfi edici verginin alınması yalnızca üretimin son aşaması ile sınırlandırılmalı mıdır?

v) Çok aşamalı vergi sistemlerinde eğer ihracatta vergi muafiyeti ve ithalattaki eşitleyici vergi alınması yalnızca son aşamaya münhasır olursa, üretim vergisi (production tax) benzer biçimde nasıl ele alınabilir?

1955 yılına kadar geçen bir buçuk yıl içerisinde sorular tartışıldı. Sonunda, karma komisyonun raporu "uluslararası ticarette, farklı vergi sistemlerinin rolüne ilişkin tezler" adıyla yayımlandı. Bir anlamda Tinbergen Komitesi Raporunun değerlendirilmesi olan bir rapora göre beliren fikirler şöylece özetlenebilir:

i) Üye ülkelerdeki fiyat, maliyet ve maliyeti oluşturan parçaların mukayesesi, ancak bu ülkelerin döviz kurları dikkate alınırsa önemli olmaktadır.

ii) Ödemeler dengesinin genel para ve kredi politikaları aracılığıyla düzenlendiği bir sistem içerisinde, yani mevcut veya gelişmekte olan dış ticaretin, serbest piyasa ilkelerine uygun araçlarla müdahale edildiği bir düzende, fiyat farklılıkları, belli oranda kur politikası aracılığıyla otomatik olarak düzeltilmektedir. Düzenin bu şekilde işleyişi veri olmak üzere, vergi yüklerinin her ekonomik sektör veya mal üzerine bir-örnek olarak dağılmış olması koşuluyla çeşitli ülkeler arasındaki vergi yükleri farkı, rekabeti bozucu etki yapmaz.

Bu tezler, hem "çıkış yeri" ve hem de "varış yeri" ilkelerine göre yapılan vergilemeye uygulanabilmektedir.

iii) Ödemeler dengesinin ürün cinsi veya sektörlere göre değişen araçlarla-örneğin döviz kayıtlamaları, kotalar, katlı kur sistemleri, vergi iadeleri ve telâfi edici vergiler, farklılaştırılmış gümrük vergileri uygulamaları, ya da vergi iadeleri veya telâfi edici vergiler bakımından malların farklılaştırılması gibi düzenlendiği hallerde serbest rekabetin ne derece zedelendiğini önceden söyleyebilmek olanağı yoktur. Bozulmanın derecesi ancak her ürünün tüm maliyet unsurları hesaba katılarak ortaya konulabilir.

iv) Döviz kuru, genel olarak fiyatlar ve maliyetler arası "farklılıkları" dolayısıyla da ülkeler arasındaki vergi yükleri "farkını" ortadan kaldıracak yönde işlemektedir.

Başka deyişle, belli bir malın uluslararası piyasada avantajlı olup olmayacağı, ürün üzerindeki ortalama vergi yükünün aynı ülkedeki diğer mallar üzerindeki ortalama vergi yükünden ne derecede farklı olduğuna göre değişecektir.

v) Belli bir endüstri dalının sahip olduğu vergi avantajları ya da dezavantajlarının o ülkenin ortalama vergi yüküne oranla durumu, ancak öteki ülkeler aynı avantaj ve dezavantajları aynı genişlik ve aynı yönde uygulamıyorlarsa rekabet koşullarında bozulmaya yol açmaktadır.

vi) Eğer bir ülkede ülkenin bütününe uygulanan vergi yükleri, ülkede işletmelerin farklı yapılarda oluşlarına bağlı olarak çeşitli endüstri dallarında farklı vergi yükleri ya da vergi muafiyetleri oluşması sonucunu vermekteyse gene rekabet koşullarında bozulma meydana gelebilmektedir.

vii) Döviz kurları gerçek yerlerinde olmadığı veya getirilmediği zamanlarda, bir sanayi dalının aynı ekonomideki diğer sanayi dallarına göre elde edeceği vergi avantajları ya da dezavantajları, döviz kurunun bizatihi kendisinden ortaya çıkacak avantaj veya dezavantajlara göre artacak veya azalacaktır.

viii) Vergi iadesi veya telâfi edici vergi politikası uygulanarak dolaylı vergiler maliyet unsurları içersinden çıkarılmış olsalar bile, döviz kuru politikası (ii)'deki şekilde işleyerek bir denge durumuna varacaktır. Bu nedenle, (ii)'de açıklanan tez doğru ise, farklı ülkelerin vergi sistemlerinin farklı oranlarda çeşitli vergilerden oluşması rekabet koşullarının bozulmasına yol açmıyacaktır. Diğer durumlarda da, maliyeti etkileyen faktörler üzerinde inceleme yapılmadan rekabet koşulları ile ilgili bir yargıya varılamaz. Sonuç olarak, yalnızca ülkelerarası vergi yapılarının farklı olduğunu söyleyerek, rekabet koşullarının bozulduğu ileri sürülemez.

Bununla birlikte, bazı vergilerin aynı ülkedeki endüstri dalları veya aynı endüstri dalındaki ayrı firmalar üzerinde değişik etkiler yapması nedeniyle rekabet koşulları bozulmuş olabilir. Böyle bir durumun varlığını araştırmak için yapılacak bir çalışmada; bazı vergilerin maliyet unsuru olma-

salar bile bir ülkedeki yatırım kararlarını değiştirebileceğinin ve böylece ülkenin rekabet edebilme gücünü etkiliyebileceğinin, ayrıca farklı ülkelerde vergi gelirlerinden finanse edilen bazı harcamaların-sosyal sigorta fonlarına devletin katılma payı, sübvansiyonlar ve benzeri gibi-belli endüstrilerin rekabet gücü üzerinde rol oynıyacağının gözönünde tutulması gerekmektedir.

Uzun yıllar Avrupa Kömür ve Çelik Birliğinde tartışılan bu konular, aslında bir sonuca bağlanmamış ve Avrupa Ekonomik Topluluğu kurulduktan sonra bu çerçevede de tartışılarak uzayıp gitmiştir.

II. AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU'NUN KURULUŞUNDAN BU YANA VERGİ UYUMLAMASI

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun kuruluşu ve uyumlama kavramı ile ilgili olarak bundan önceki bölümde açıklamalarda bulunmuştuk. Bu kısımda Avrupa Ekonomik Topluluğunda vergi sorunlarının genel olarak gelişmesi üzerinde duracak, daha sonraki bölümde ise çeşitli vergiler açısından vardığı aşamayı ayrı ayrı ve daha yakından görmeye çalışacağız.

A. Vergi Sistemleri Arasındaki Farklar

Avrupa Ekonomik Topluluğunu oluşturan ülkelerin vergi yapıları çoğu kez düşünülenin aksine, gerçekte birbirinden çok farklıdır. Hatta bu ülkelerin vergi sistemlerinin dayandığı ilkeler de çokça ayrılmaktadır. Bazılarında dolaysız vergiler göze çarpmaktadır (Tablo 1).

TABLO 1

Altılar AET'sinde Vergilerin Dağılımı
(1959 - Yüzde Olarak)

	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
BELÇİKA	47	53
BATI ALMANYA	53	47
FRANSA	44	56
HOLLANDA	59	41
İTALYA	32	68
LÜKSEMBURG	63	37

KAYNAK: Avrupa Toplulukları İstatistik Bürosu, Lüksemburg, 1980.

TABLO 2

Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi ve Sosyal Katkıların Dağılımı
(1970-1976, yüzde olarak)

		Batı Almanya	Belçika	Danimarka	Fransa	Hollanda	İngiltere	İrlanda	İtalya	Lüksemburg
I. Üretim ve İthalat Vergileri	1970	37.8	36.9	44.4	44.2	29.8	42.2	61.2	40.7	30.1
	1976	32.0	29.1	37.9	39.1	26.8	35.9	53.6	32.6	28.8
II. Gelir ve Servet Vergileri	1970	31.0	31.8	50.9	18.9	34.6	41.4	28.4	20.0	39.4
	1976	33.1	38.7	60.5	19.7	35.0	43.8	31.4	25.1	39.2
III. Sermaye Vergileri	1970	0.4	1.0	0.4	0.7	0.6	2.0	1.2	0.6	0.4
	1976	0.2	0.7	0.3	0.5	0.4	0.9	0.5	0.7	0.3
IV. Toplam Vergiler	1970	69.2	69.6	95.6	63.8	65.0	85.5	90.9	61.3	69.8
	1976	65.3	68.5	98.7	59.3	62.2	80.6	85.5	58.4	67.5
V. Sosyal Güvenlik Fonları	1970	30.8	30.4	4.4	36.2	35.0	14.5	9.1	38.7	30.2
	1976	34.7	31.5	1.3	40.7	37.8	19.4	14.5	41.6	32.5
VI. Toplam Vergi ve Sosyal Güvenlik Fonları	1970	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
	1976	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

KAYNAK: Tax Statistics, 1970-1976, Eurostat, Luxembourg, 1977, pp.42, 87-106.

Örneğin Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun oluştuğu yıllarda İtalya, Fransa ve Belçika'da dolaylı vergiler ön planda görünmekteyken Batı Almanya, Hollanda ve Lüksemburg'un kamu gelirlerinin en büyük parçalarını dolaysız vergiler oluşturmaktaydı. Öte yandan toplam vergi yükleri de üye ülkeler arasında çok fazla farklı değildi. 1970-1976 döneminde sosyal katkıları da içine alır biçimde hazırlanan tablolar da (Ek 2) üye ülkeler arasında yapı farklarının sürdüğünü göstermekteydi. Doğal olarak Avrupa Ekonomik Topluluğunun da belli bir vergi modeli mevcut değildi. Üye ülkelerde birbirinden farklı dolaylı dolaysız vergi oranları yanında, tek tek vergiler ele alındığında da farklı oranlar ortaya çıkıyordu. Bunlar yanında, örneğin vergi tahsil oranları da ülkelerin maliye yönetimlerinin etkinliğine göre değişmekteydi. Hollanda'nın ciddi vergi yönetimi, vergi yükümlülerinin gözönünde İtalyanların vergi yönetimi ile bir tutulamazdı. Bu farklı yapıların birörnek (homojen) bir görünüm arzetmeleri olasılığı yoktu.

Uyumlaştırma kavramına gelince, bundaki amacın tüm üye ülkelerin vergi sistemlerini birbirinin aynı hale getirmek olmadığı buraya kadar yapılan açıklamalardan ortaya çıkmıştır. Avrupa Ekonomik Topluluğu içersindeki vergiler ortak pazar kavramının gerektirdiği ölçüdü uyumlaştırılacaktır. Uyumun derecesi, vergi dışında diğer ekonomik alanlarda da elde olunan birbirine yaklaşma derecesiyle de yakından ilişkilidir. Başka deyişle, ülkeler arasında yapı farklarının varlığı veri olmakla birlikte, amaç tüm farkların giderilmesi değildir.

B. Ortak Pazar Kavramının Oluşması

"Ortak Pazar"ı oluşturan 1957 Roma Andlaşmasına göre (madde 3) bu kavram ortak bir gümrük tarifesini, mal, hizmet, işgücü ve sermayenin serbest değişim ve dolaşımını içermektedir. Ayrıca, serbest rekabetin bozulmasını önleyici önlemle-

rin alınması, uygulanan ekonomi politikalarının giderek daha çok birbirine yaklaştırılması da tanımın gereğidir. Hatta serbest değişim ve dolaşımın sağlanması öncelikle, ekonomi politikalarının yaklaştırılması konusuna bağlanabilir. Çünki bu politikaların yaklaştırılması, örneğin sermayenin kuruluş yerini belirlemesinde özgür davranmasına yol açacaktır.

Bu durumda ortak pazar oluşumunun ekonomik ve parasal birliğin sağlanmasına sıkı sıkıya bağlı olduğu noktasından hareketle, Lüksemburg Başbakanı Werner'in adıyla anılan ekonomik ve parasal birliğin sağlanması planı ortaya atılmıştır. 8-9 Şubat 1971'de Altıların kabul ettiği bu plan, 10 yıl içersinde ekonomik ve parasal birliğin sağlanmasını öngörüyordu. 1970-1980 döneminde yapılacak işler bu rapora göre şöylece sıralanıyordu(5):

1) Kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin, rekabeti bozucu durumlar ya da gelişme düzeyi açısından bölgeler arasında dengesizlikler yaratmadan, serbestçe dolaşabilecekleri bir ortak pazar oluşturmak ve ekonomik atılımları da bu amaçla, bundan böyle Topluluk düzeyinde ele alıp planlamak.

2) Uluslararası para düzeni içinde Topluluğun tek bir birim, tek bir Devlet gibi hareket etmesini sağlıyacak bir para politikası geliştirmek. Bu politikanın temel ilkesi, üye Devletlerin paralarının tam bir konvertibiliteye sahip olması ve bu durumlarının hiçbir şekilde değişmemesidir.

3) Ekonomik birlikle ilgili çalışmaları yönetecek ve uygulamayı yürütecek Topluluk organlarına, bu görevlerine uygun yeni yetkiler tanımak.

---

(5) Avrupa Topluluğu Nedir? Avrupa Topluluğu Yayınları, ss.86-91.

İlk üç yıl, 1970-1973, vergileme alanında da bazı tedbirlerin alınacağı bir dönem olarak düşünülmekteydi. Örneğin, katma değer vergisinde-ki aşağıda bu konudaki gelişmeler ayrıntılarıyla incelenecektir- daha ileri düzeyde birleştirmeye gidilmesi, muamele vergileri ile faiz ve temettüler üzerine konulan vergilerin uyumlaştırılması, kurumlar vergisinin yapısal olarak birbirine yaklaştırılması, özellikle üçüncü ülkeler açısından son derece önemli olan çifte vergileme konusunun çözümlenmesi bunlar arasında idi.

Hedefler arasında yer alan vergi dışı noktaları da şöylece sıralamak mümkündür(6):

1) Üye devletlerin paralarının birbirlerine karşı değerlerinin serbest piyasada fazla değişmesini, Merkez Bankalarının birbirleri ile işbirliği halinde yapacakları müdahalelerle önlemek,

2) Yapısal ödemeler dengesi güçlükleriyle karşılaşan üye ülkelere yardımcı olmak üzere, orta vadeli ödünçler sağlıyacak 2 milyar dolarlık bir fon kurmak (bu fon aynı alanda kısa vadeli ödünçler için Şubat 1970'de kurulan, yine 2 milyar dolarlık bir fona ek olarak tasarlanmıştı),

3) Kısa ve orta vadeli ekonomi ve bütçe politikalarının koordinasyonunu sağlamak,

4) Bütün bu amaçları gerçekleştirmek için, Maliye Bakanları ve Merkez Bankaları düzeyinde düzenli aralıklarla toplantılar yapmak.

Uluslararası para sisteminin bozulması sonucu, bazı tasarıların gerçekleşmesi daha ileri dönemlere bırakıldı.

---

(6) Avrupa Ekonomik Topluluğu, op.cit., ss.88-89.

Ekonomik ve paraşal birliğin ikinci aşaması Ocak 1974' de başlamıştır. Bu dönemde üye ülkeler, altın ve döviz rezervlerinin bir kısmını bir Avrupa Fonu'nda birleştirmeyi tasarlamaktadırlar. Yine aynı aşamada, ekonomi ve parasal politikalarını daha da yakınlaştırmayı ve ekonomilerinin yapısal sorunlarıyla ilgili sosyal, sınai, enerji ve bölgesel kalkınma politikalarını Topluluk düzeyinde güçlendirmeyi öngörmektedirler. Bu politikaların ana hatları Topluluk tarafından yayımlanan çeşitli belgelerde yer almakta ve ayrıntılar, uygulamanın da değerlendirildiği toplantılarda saptanmaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğunda, "ortak pazar" kavramının nasıl oluşturulduğunu bu şekilde kısaca gördükten sonra vergileme alanında belirlenen politikaların genel görünümüne geçebiliriz.

C. Roma Andlaşmasında Vergiler

25 Mart 1957 tarihli Roma Andlaşması, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda vergilerin biçimine ilişkin olarak nisbeten az hüküm içermekte ve ana hatları ifade ettikten sonra, sorunların çözümünü başka organ ve mekanizmaların hareketine bırakmaktadır.

Andlaşma, genel hatları itibariyle dolaylı vergilerle daha fazla ilgilenmekte, dolaysız vergiler hemen hemen hiç yer almamaktadır.

Özellikle vergilerle ilgili olan 95-99.maddeler dışında, Andlaşmanın daha pek çok maddesi dolaylı olarak vergilemeyi etkileyecek hükümler içermektedir. Özellikle, Devlet yardımlarına ilişkin 92.madde, üye ülkeler ulusal mevzuatının birbirlerine yaklaştırılmasına ilişkin 100-102.maddeler, Topluluğun gelir kaynaklarına ilişkin 201.madde gibileri bunlar arasındadır.

Roma Andlaşması üye ülkelerin vergisel bağımsızlıklarına pek fazla dokunmamıştır. Andlaşmaya göre, ülkeler vergi politikalarını uygulamakta serbesttirler. Ancak Topluluğun genel politikasını, bağımsız ulusal önlemlerle zedelememek için, birbirleriyle işbirliği yapmak durumundadırlar. Doğal olarak Avrupa Ekonomik Topluluğu Andlaşmasının öngördüğü federal devlet düzenine geçildiğinde, bağımsızlığın özelliklerinden olan "vergi koyma hakkı" tamamen Topluluk organlarına devredilmiş olacaktır. Ne var ki o dönem çok yakında görünmemektedir.

Topluluk üyeleri ancak gümrük vergileri koyma konusundaki egemenlik haklarını Topluluğa devretmişlerdir. Bu da öncelikle bir gümrük birliği olan Topluluğun özelliklerinden ileri gelmektedir. Kuruluştan sonra, üye ülkeler arasındaki gümrük kademeli olarak kaldırılmış ve üçüncü ülkelere karşı bir ortak gümrük tarifesi belirlenmiştir. Bu birlik 1968 yılında tamamlanmış bulunmaktadır.

Andlaşma, üye ülkelerden birisinin davranışı nedeniyle Topluluk içerisinde serbest rekabetin zedelenmesi halinde Topluluğun o üye ülke hakkında önlemler alabilmesini öngörmektedir. Böyle bir durumda, Topluluk, belli koşullarda üye ülkeden ancak ilgili mevzuatın değiştirmesini talep edebilmektedir. Dolayısıyla ulusal egemenlik gene üye ülkede kalmış olmaktadır.

1- Dolaylı Vergiler ve AET Anlaşması

Roma Andlaşması'nın 95-98.maddeleri özellikle dolaylı vergiler hakkında hükümler içermektedir. Bunlardan 95 ve 96. maddeler üye ülkeler arasındaki ticarete ilişkin genel hükümleri içermekte, 97 ve 98 ise, bunların yorumu ve geçici güçlüklerin çözümü yöntemleri üzerinde durmaktadır.

Andlaşma, üye ülkelerin aralarındaki gümrük vergilerini ortadan kaldırdıktan sonra bunların başka vergi önlemleri ile ikame edilmelerini önlemek üzere GATT, OECD ve EFTA andlaşmalarındakine benzer hükümler getirmektedir. Roma Andlaşması öncelikle dolaylı vergilerin yukarıda incelemiş bulunduğumuz varış yeri ilkesine uygun olarak konulmasını ve tahakkuk ettirilmesini öngörmektedir. Başka deyişle, ürün üzerindeki vergiler, sınırı geçerken, çıkış ülkesi tarafından iade edilebilir. Bu durumda varış yeri ülkesi bu ürüne telâfi edici bir vergi koyma hakkına sahip bulunmaktadır.

Vergisel adaleti sağlamak üzere, andlaşmanın 95/1 maddesi, üye ülkelerin ithalat üzerine "benzeri iç üretimden" daha ağır dolaylı ve dolaysız vergiler koymalarını yasaklamaktadır. Ayrıca, gene anlaşmanın 96/1 maddesine göre, üye ülkelerden herhangi birisine ihraç edilen ürünlere dolaylı ve dolaysız olarak taşıdıkları vergiler miktarından daha fazla miktarda vergi iadesi yapılamaz. Bu hükmün amacı da, katlı kur uygulamasına varacak biçimde, rekabet koşullarının zedelenmesini önlemektir.

Bir başka hüküm, madde 95/2, ülke içi üretimi korumak amacıyla, dolaylı ya da dolaysız olarak benzeri ithalat üzerine daha ağır vergilerin konulamıyacağını öngörmektedir. Bu konu, Ortak Pazar içerisinde oldukça kapsamlı olarak anlaşılmaktadır. Örneğin, üye ülkenin sentetik kauçuk üretimini korumak üzere, dışarıdan gelecek tabii kauçuğa ya da içerideki meyva üreticilerini korumak üzere tropikal mevya ithalatına daha ağır vergi konulamıyacağına dair örnek olaylar Toplulukta yaşanmıştır. Bu hüküm yalnızca bir üye veya assosiye ülke çıkışlı mallara uygulanmaktadır. Üçüncü ülkeler çıkışlı mallara karşı ayrımcı işlem yapılabilir.

Bir diğer konu "belli bir malın içerisine giren vergilerin" nasıl hesaplanacağıdır. Bazı üye ülkeler, örneğin bi-

rikimli ve çok kademeli istihsal vergilerine sahip bulunmaktadırlar. Bu gibi ülkelerde, belli bir malın içerisindeki verginin hesabı kolay olmamaktadır. Anlaşmanın 97.maddesi, bu türden vergi yapısına sahip ülkelerin azami vergi iade ve telâfi edici vergi oranlarını belirlemeleri için "ortalama oranların" kullanılabilmesine izin vermektedir. Ortalama oranların kullanılmasının ise, bazı mallara fazla diğer bazı mallara gereğinden az vergi konması veya vergi iadesi yapılması anlamını taşıdığı açıktır(7). Nitekim, bu konuda Roma Andlaşması, 97.maddenin uygulanmasında, AET Komisyonuna uygulamayı izleme ve "gerektiğinde duruma uygun karar ve emirler yayınlama" yetkisi vermiş bulunmaktadır. Komisyon bu konudaki yöntemleri saptamak üzere, aşağıda açıklayacağımız 2 numaralı Çalışma Grubu'nu kurmuş bulunmaktadır.

Andlaşmadaki dolaylı vergilerin varış yeri ilkesine göre belirlenmesi koşulu nihai değildir. Ülkeler bu tür vergi iadesi ve telâfi edici vergiler için muafiyetler verebilecekleri gibi, bu vergileri bir malın üzerindeki vergilerin belli bir oranı olarak da sınırlandırabilirler.

Andlaşma belli mal gruplarına farklı işlem yapılmasına ilke olarak karşı çıkmamaktadır. Teorik olarak, örneğin bir üye ülke tarafından yalnızca ihracata dönük sektörlerdeki üretim vergilerinin iadesinin kabul edilmesinde andlaşma açısından sakınca yoktur. Bunun yanında ülke içi üretimi korumak için, belli bir mala mümkün olan en yüksek oranda ithalat vergisi koyarak, diğer ithal mallarının vergisinin düşük tutulabilmesi olanağı vardır(8).

---

(7) Vedel,C., Les Aspects Fiscaux du Marche Commun, Bureau of International Fiscal Documentation, XII (1958), p.324.

(8) Lauré,M., Traité de Politique Fiscal, Paris 1967, p.214 ve G.Vedel, op.cit., p.336.

Andlaşmanın 98. maddesi ihracatta iade edilecek ve ithalatta da telâfi amacıyla alınacak vergileri, "istihsal vergileri, muamele vergileri ve dolaylı vergilerin diğer biçimleri" olarak sınırlandırmıştır. Diğer vergiler ancak istisnai durumlarda ve sınırlı bir süre için telâfi önlemlerine konu olabilirler. Bu da AET Komisyonu'nun olumlu teklifinin, AET Bakanlar Konseyi'nin nitelikli çoğunluk oyu ile kabul edilmesine bağlıdır.

2- Belirli Sapmaların Düzeltilmesi

Avrupa Ekonomik Topluluğundaki önemli tartışma konularından birisi, daha önceki Avrupa Kömür ve Çelik Birliği ya da Benelux'de olduğu gibi, vergi ve verginin rekabet koşulları üzerindeki etkisi olmuştur. Roma Andlaşmasında yer alan vergileme konusundaki hükümlerin bu konuya çözüm getirmekten çok, çözüm için gerekli çerçeveyi sağladığı ifade edilebilir. Durum böyle olunca çözüm de tartışmaların sonucunun alınmasına bağlı olmaktadır.

Daha 1956 yılında anlaşmayı hazırlamak üzere tayin edilen Komite(9) müstakbel üye ülkelerin yasal ve idari düzenlemelerinin rekabet koşullarını nasıl zedelediği konusunu işlemişti. Bu komitenin vardığı sonuçlardan en önemlisi, rekabet koşullarının üye ülkelerdeki vergilerin düzeyindeki farklılıklardan etkilenmediğini tesbit etmesi olmuştu. Komiteye göre bu tür farklılıklar genel ihracat koşulları ve daha önemlisi döviz kurlarındaki değişmeler aracılığı ile telâfi edilmekteydi. Daha önce de belirttiğimiz gibi, döviz kurlarındaki değişmeye bağlı uyumlama düzeninin geçerliliği tama-

(9) Bu komite 21 Nisan 1956'da Messina Konferansında atanmış ve Roma Andlaşması taslağını hazırlamakla görevlendirilmişti. Komitenin raporu için bkz.: Report of the Delegation Leaders to the Foreign Ministers, Brussels, 1956, No.MAE 120 d/56, pp.64 ve devamı.

miyle test edilebilmiş değildi. Komite raporu daha sonra, birden fazla ülkenin bir araya gelmelerinden oluşan bir birlikte, tek tek ülkeler ele alındığında bozukluğa neden olmayan mevzuatın, Birlik içerisinde rekabeti bozucu etkisi olabileceğini ifade etmekteydi. Buna göre, örneğin, bir üye ülkedeki endüstrinin toplam vergi yükü, ekonominin tümü üzerindeki vergi yükünden daha ağır veya hafifse ve diğer üye ülkelerdeki aynı sanayiler üzerinde aynı vergi yükü yok ise, rekabetin bu ülkeler arasındaki ticareti etkileyecek biçimde ve özellikle zedelendiği söylenebilmekteydi(10). Daha sonra, AET Maliye ve Vergi Komitesi de, sermaye, işgücü ve teşebbüs unsurlarının, teknik koşulların gerektirdiği yerden başka bir yere yerleşmesi sonucunu veren her türlü vergisel yapı farklılıklarının giderilmesi gerektiğini vurgulamıştı.

Bir endüstri dalının bir takım vergi hükümleri nedeniyle zarar ederken, bir başka grup vergi hükmü ile de avantaj sağlıyabilmesi de mümkündür. Böylesi durumlarda eğer zıt yönlü iki tür etki birbirini yok etmiyorlarsa, gene rekabet koşullarında bir bozulmadan söz edilebilecektir.

Eğer üye ülkelerde rekabet koşullarında bozukluklar ortaya çıkarsa, Roma Andlaşmasının 101 ve 102.maddeleri uygulanacaktır. Andlaşma, anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önce mevcut olan bozukluklar ile sonradan ortaya çıkanlar arasında bir ayrım yapmaktadır. Eğer rekabet koşullarındaki bozukluk-

---

(10) Rekabet koşullarının bozulması ile ilgili olarak van Hoorn Jr., J.Problèmes de L'Harmonization Fiscale dans le Cadre de la Communauté Economique Européenne, Repertoire Fiscal 1959; Cosciani,C., Aspects de la Fiscalité dans la CEE, Revue de Science Financière, Paris, 1961, p.550; Sullivan,C.K., The Search for Tax Principles in the European Economic Community, Cambridge (Mass.), 1963, p.38; Verloren van Themaat,P., Rules of Competition of the EEC and EFTA (Supplementary Publication No.1 of the International and Comparative Law Quarterly), London-New York, 1961, p.80.

lar bazı vergi ayrıcalıklarının sonucu olarak ortaya çıkmışlarsa, Roma Andlaşmasının kamu subvansiyonlarına ilişkin 92-94.maddeleri de uygulanabilecektir. Bu ayrımlara aşağıda yer verilmiş bulunmaktadır.

a) Ötedenberi Mevcut Bozukluklar

Roma Andlaşması'nın 101.maddesine göre, AET Komisyonunun ilgili üye ülke mevzuatında, Ortak Pazar'daki rekabet koşullarını zedeleyen bir hükmün bulunduğuna ve kaldırılması gerektiğine karar vermesi halinde, Komisyon, üye ülke ile "konsültasyon"a başlıyacaktır. Üye ülkenin ilgili mevzuatı kaldırmamakta direnmesi halinde, Konsey, Komisyonun teklifi ile, birinci turda oybirliği diğer turlarda niteliklik çoğunluk oyuyla gerekli "talimat"ı verecektir. Bu durum, ayrıca Roma Andlaşmasının diğer önlemlerinin uygulanmasına engel değildir. Görüldüğü gibi, rekabet koşullarının mevzuat nedeniyle yalnızca "bozulması" yeterli değildir. "Kaldırılması gereken" türden olması gerekmektedir. Genel olarak bu kavram, bir malın mukayeseli avantaj ya da dezavantajının başka hiçbir şekilde telâfi edilememiş olması anlamına gelmektedir. Örneğin bir sanayi dalı, bir ülkede diğer sanayilere göre dezavantajlı durumda olabilir. Diğer ülkelerde aynı sanayi dalı gene aynı ölçüde-aynı derecede ağır vergi yükü baskısı altında-dezavantajlı ise, rekabet koşulları bozulmamış demektir.

1962 yılında beri de, eğer ülke, komisyonun tavsiyelerini dinleyerek ilgili mevzuatı değiştirmez ise, Konsey'in nitelikli (ağırlıklı) oyu ile bağlayıcı karar alınabilir. Bu durum, egemenlik haklarının bir kısmının uluslarüstü bir otoriteye devredilmesi anlamına gelmektedir.

b) Yeni Mevzuatın Ortaya Çıkarabileceği Bozukluklar

Roma Andlaşması 102. maddesi ile üye ülkelerin yeni mevzuat getirmeleri veya mevcut mevzuatı değiştirmeleri sonucunda ortaya çıkabilecek yeni durumların da rekabet koşullarını zedeliyebileceğini öngörmektedir. Komisyon, üye ülkelere danıştıktan sonra ilgili üyeye mevzuatta yapılması düşünülen değişikliğin rekabet koşullarını olumsuz etkileyebileceğini bildirerek ya üye ülkenin bu mevzuatı kabul etmekten vazgeçmesini isteyebilir veya diğer üye ülkelerin de benzeri mevzuatı kabul etmesini talep edebilir. Eğer sözkonusu mevzuat yalnızca üye ülkeye zarar veriyorsa, ilgili mevzuatın kabul edilmesi halinde, Komisyon talebinde ısrar etmiyecektir. Aksi halde, yani tavsiyeye aykırı kararın kabulünden sonra diğer mekanizmalar işlemeye başlıyacaktır.

c) Subvansiyonların Bozulmaya Yol Açması

Belli bir sanayie, hatta belli bir firmaya bir üye ülke tarafından verilebilecek bir ayrıcalık (imtiyaz)da rekabet koşullarını bozabilir. Böyle bir durumda Roma Andlaşması'nın 92. ve 94. maddeleri uygulanacaktır. 92/1 madde ne türde olursa olsun subvansiyonun Ortak Pazar kavramı ile bağdaşmaz sayılacağını öngörmektedir. Anlaşmada kullanılan "kamu yardımı" kavramı geniş anlamda alınmıştır. Yalnızca doğrudan yardımları değil, dolaylı olarak örneğin vergi iadesi, vergi oranlarında indirim gibi tüm biçimleri içermektedir.

Bu tür yardımlar ancak bir sanayie veya bir firmaya yapılır ve üye ülkeler arasındaki ticareti etkiler veya etkileme tehdidi yaratırsa yasaklanacaktır. Bunlar dışındaki yardımlar-örneğin genel nitelikte olanlar- anlaşmadaki sınırlama kapsamına girmemektedir.

Öte yandan Andlaşmanın 92/2. maddesi, tüketicilere

sosyal yardım, doğal felaketlerden sonraki yardımlar gibi bazı subvansiyonların Andlaşmaya aykırı olmadığını hükme bağlamaktadır. Ayrıca bazı tür yardımların duruma göre, Andlaşmaya aykırı sayılmayabileceği de ifade olunmaktadır. Yasak edilmiş türden bir kamu yardımının verilmesi halinde AET Komisyonu ilgili ülke ile görüşmelere başlıyacak (madde 93/1) ve gerekirse, bu savunma önlemini kaldırması veya değiştirmesi için ülkeye belli bir zaman sınırı koyabilecektir (madde 93/2).

3- Dolaysız Vergiler

Roma Anlaşması, dolaysız vergilerin uyumlanması konusuna fazlaca yer vermemiş görünmektedir. Bu konudaki genel yetki, Anlaşmanın 100 ve 102.maddelerinde bulunmaktadır. Bu maddelere göre, AET Komisyon ve Konseyi ortaklık içerisindeki rekabet koşulları bozulmalarını gidermek veya mal ve hizmetlerin serbest değişimine engel hususları ortadan kaldırmak ve önlemek için uygun önlemler önermek durumundadırlar.

İşletmelerin yüklendikleri vergiler konusundaki ulusal rejimlerin karşılaştırılması, bu işletmelerin özellikle vergi yüklerinde, vergileme nisbetlerinde ve vergi matrahlarında önemli farklılıkların bulunduğunu ortaya koymaktadır. Girişimciler, piyasa ve ekonominin devresel durumuna bağlı olarak da olsa, yükleri fiyatlara yansıtabilmektedirler. Bu vergiler yansıtılabildiği ölçüde mal alış-verişini etkileyecekler, yansıtılamadıkları zaman ise sermayenin yerleşme yeri seçimiyle ilgili bozukluklara neden olacaklardır(11). Bu konu, 1961 Martında Düsseldorf'ta altılar Maliye Bakanlarının toplantısında dolaysız vergiler ile ilgili incelemelerin yapılması önerisi ile gündeme gelmişti. 5 Ekim 1961'de yapılan Altılar Maliye yöneticileri toplantısında ise, "rekabet alt grubu"

(11) Erginay,Akif, Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No.420, ss.144-145.

başkanı von der Groeben'in çabalarıyla konunun derinliğine incelenmesi kararı alındı. Bu komisyonun çalışmaları üzerinde daha sonra duracağız.

D. Ortak Pazar'da Uyumlama Çalışmalarının Organizasyonu

Ortak Pazar içerisinde vergi uyumlamaları özellikle birkaç organ tarafından yürütülmektedir(12):

a) Ortak Pazar Maliye Bakanları toplantıları vergi sorunlarının tartışıldığı en önemli alanlardan birisidir. Maliye Bakanları sık sık bir araya gelerek gayriresmi şekilde tartışmaktadırlar.

b) Ulusal vergi yöneticileri de Komisyon'un Brüksel'deki merkezinde muntazam aralarla toplanmaktadırlar. Bu komite de Ortak Pazar Maliye Bakanlarınca alınan bir kararla gerçekleştirilmiştir. Amacı, Ortak Pazar'ın işleyişinden ortaya çıkacak yeni vergi sorunlarını incelemek ve Bakanlar Konseyinde tartışılacak konuları ve materyeli hazırlamaktır.

c) Çalışma Grupları

Uyumlama konusundaki en önemli görevlerden birisi, Komisyon tarafından belirlenen bu gruplara bırakılmıştır. Üyeleri, ulusal vergi yönetimleri ve Ortak Pazar Komisyonunca seçilen üyelerinden oluşmaktadır. Halen mevcut gruplar ve görevleri şunlardır:

---

(12) Jansen,J.J., The State of Affairs and the Development of the Harmonization- Process of the EEC with Respect to Indirect Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1964, pp.177-186; Nasini,P., Exposé au Sujet des Travaux dans le Domain Fiscal, IBFD, 1962, pp.257-269 (ayrıca ingilizcesi European Taxation 163 (1972), da bulunmaktadır); Dequae,M., La Reform des Impôt Indirects dans le Cadre de la Communauté Economique Européenne, IBFD, 1965, pp.23-33 ve Avrupa Ekonomik Topluluğunun bu konudaki resmi dökümanları.

i) 1 numaralı grup: Üretim vergileri;

ii) 2 numaralı grup: Uluslararası ticarete konu üretim vergilerinin konulması ve iadelerinin hesaplanması yöntemleri,

iii) 3 numaralı grup: Muamele vergilerinin uyumlaştırılması;

iv) 4 numaralı grup: Ortak Pazar'da kârların vergilendirilmesi;

v) 5 numaralı grup: Uluslararası vergi sorunları ve özellikle çifte vergileme ve "vergi cennetleri";

vi) 6 numaralı grup: Sermaye işlemlerine ilişkin vergiler;

vii) 7 numaralı grup: Sigorta mukavelelerinin vergilendirilmesi;

viii) 8 numaralı grup: Vergi yüklerinin karşılaştırılması;

ix) Karma grup: Maliye ve ulaşım.

d) Bakanlar Konseyi

Çalışma grupları incelemelerinin sonuçlarını, Ulusal vergi yönetimleri Komitesi aracılığıyla, Avrupa Komisyonuna göndermektedirler. Komisyon ise bu görüşleri, Avrupa Ekonomik Topluluğunda karar alma gücüne sahip bulunan Bakanlar Konseyine iletmektedir. Konsey de bunları, yeni mevzuat, yönerge veya karar haline getirmektedir. Bazı hallerde ise tavsiye veya bildirimde de bulunabilmektedir.

e) Maliye ve Vergi Komitesi

Bu komite 1960-1962 yılları arasında görev yapmış olmakla birlikte, Ortak Pazar içerisindeki önemi büyüktür. He-

men hemen tüm uyumlama konularına eğilmiştir. Komisyonun başkanı Profesör Neumark idi. Hazırladıkları rapor(13) daha sonra Avrupa Ekonomik Topluluğunun önemli belgelerinden birisini oluşturmuştur.

Aşağıda çeşitli vergilerin uyumlaştırma aşamalarına değinirken bu organların çalışmalarından ayrıntıları ile söz edeceğiz.

E. Vergi Uyumlama Programları

Roma Andlaşmasında yer alan vergilere ilişkin programların uygulanmasını çeşitli biçimlerde tasnif etmek mümkündür. Bunlardan bir tanesi uyumlamayı, kavramlarda değişiklik olduğu dönemler itibariyle ayırmaktadır. Buna göre, birinci dönem Roma Anlaşması'nın imzalandığı 1957 yılından 1970'li yılların başına kadar geçen süreyi içermektedir(14). Sürenin sonunda Avrupa Parasal Birliği (EMU) ile ilgili planlar geliştirilmeye başlanmıştır. Bu dönemde vergi uyumlamasına temel yaklaşım "ortak pazarın oluşturulması amacıyla uyumlaştırma" şeklinde olmuştur. Genel düşünce, dolaylı vergilerin özellikle tüketim ve muamele vergilerinin ticaretin yönünü değiştireceği, bunun yanında dolaysız vergilerin örneğin kurumlar vergisinin farklılıklarının da sermaye hareketlerinin yönünü saptırabileceği biçimindeydi.

Bu görüşe göre, uluslararası ticarette gerekli sınırlı vergi düzenlemelerine olanak verilmesi için, dolaylı vergiler uyumlaştırılmalıdır. Bu arada vergi oranları da birbirine yaklaştırılmalı, hatta birbirlerinin aynı hale getirilmeli ve üyeler arasındaki "vergisel sınırlar" ortadan kaldırılma-

(13) Report of the Fiscal and Financial Committee.

(14) Simonet Henri, Tax Harmonization and the Economic and Monetary Union, pp.40-41.

lıdır. Böylelikle Topluluk içerisinde mevcut sınırların kalkması, varış yeri ilkesine bağlı olarak konulmuş bulunan sınır vergi düzenlemelerinin de sona ermesini sağlıyacaktır. Benzer biçimde kurumlar vergisinin uyumlaştırılması, sonuçta Topluluğun herhangi bir üyesinde yatırılan sermayenin eşit biçimde vergilenmesini sağlıyacaktır.

1971 Martında parasal birliğin birinci aşamasının başlaması kararı, vergi uyumlaması konusundaki bu aşırı iyimser planların da bir yana bırakılmasının başlangıcı oldu. Daha önce geniş kapsamlı "somut vergi önlemleri" üzerinde durulmakta iken, Parasal Birliğin ikinci aşaması kararında "Avrupa Parasal Birliğinin sağlanması için gerekli vergi uyumlaştırması programı taslağının hazırlanmasından" söz edilmekteydi.

Demek oluyor ki, Topluluğun karar organları neticede, geçmişteki uygulamaların sonuçlarını da gözönünde tutarak, yeni bir döneme geçmektedirler. Bu dönem vergilerin, çağdaş ekonomilerde yapısal değişiklikler için ve devresel hareketlere karşı kullanılacak birer araç olduğunun kabulü şeklinde ortaya çıkmış görünmektedir. Tam rekabetin sağlanması uğruna vergilerde yapılacak değişikliklerin ve zorlamaların üye ülkelerin hareket alanlarını çok küçültecek sonuçlar vereceği anlaşılmış görünmektedir.

Bununla beraber, kavramsal yapısı değişmiş olsa da Topluluğun vergi uyumlama programlarına kısaca değinmekte yarar vardır.

1- Dolaylı Vergiler Uyumlama Programları

1967 yılında AET Bakanlar Konseyi, katma değer esasına dayanan bir dolaylı vergiyi kabul kararı almıştı. Verginin matrahı ulusal tüketim idi. Yatırım mallarından bu vergi alınmıyor veya iade edilebiliyordu. Aynı yıl Komisyon, ver-

gilerle ilgili olarak yapılması gereken işleri sıralayan bu memorandumu da Konseyi sunmuştu(15).

Komisyon bu belgede, vergi alanında yapılacak işleri somut bir programa bağlamak arzusunda olduğunu ifade ederek yapılacak tartışmalara yön verilmesi zorunluluğu üzerinde duruyordu. Komisyona göre program hazırlanırken, ortak pazarın "oluşturulması ve işlemesi için gerçekten gerekli olan" konular gözönünde tutulmuştu.

Memorandum, o zamanki altı Ortak Pazar üyesi arasındaki gümrük duvarlarının kaldırılacağı, zirai ürünlerde tam bir ortak pazarın oluşacağı 1 Temmuz 1968 tarihi ile bu tarihten sonra yapılacak işler arasında bir ayırım yapıyordu. Dolaylı vergilerde, yani öncelikle üretim ve muamele vergilerinde 1 Temmuz 1968'e kadar yapılması öngörülen işler özetle şöyleydi:

a) Üretim vergilerinde katma değer vergisinin tarıma uygulanmasına ilişkin 3 numaralı yönerge Konsey'e sunulmuş olacaktı.

b) Tüketim ile ilgili muamele vergilerinden ortaya çıkan ayrımcı işlemlerin önlenebilmesi için (ki bu tür uygulamalar özellikle ispirtolu içkiler, şarap, şeker, iplik ve kakao'da görülüyordu) gereken anlaşma taslakları hazırlanacaktır.

c) Tüketim ile ilgili muamele vergilerinin uyumlaştırılmasında, özellikle ithal malları ile ilgili muamele vergilerinde ortaya çıkan ayrımcı işlemlerin, ancak bu vergilerin "yapılarının" uyumlaştırılması ile ortadan kalkabileceği ifa-

---

(15) Supplement to the Bulletin of the EEC, No.8/1967, Brussels, 1967.

de edilmektedir. Özellikle işlenmiş tütün, bira, yüksek alkollü içkiler, şeker ve şarapta durum böyledir.

Öte yandan ortak tarım ve enerji politikası, bazı tüketimle ilgili muamele vergilerinin oranlarının da birbirine yaklaştırılmasını gerektirmektedir. Özellikle yüksek alkollü içkiler ve şarap, dizel yağları, diğer petrol türevleri ve şeker bunlar arasındadır.

d) Yıllık motorlu araçlar vergileri için vergi yapıları ve oranlarının uyumlaştırılması da planlanmıştır. Ulaşım politikasının uyumlanmasının önemli gereklerinden birisi de budur.

e) Sigorta mukavelelerinin dolaylı vergilerinin alınacağı ülkenin hangisi olacağı yolundaki anlaşmalar hazırlanacak ve bu hizmetlerin piyasaya serbestçe arz edilmesi sağlanmaya çalışılacaktır.

1 Temmuz 1968'den sonraki dönemde dolaylı vergilerin uyumlanması için programda başlıca şu ilkeler yer almaktadır:

a) Üretim vergilerinde, Topluluk içi vergisel sınırları kaldırmak amacıyla bir yönerge taslağı (dördüncü direktif önerisi) hazırlanacaktır. Ayrıca ikinci yönergede yer alan katma değer vergisinin işleyişi ile ilgili önerilerin tümüyle işlerliğinin sağlanması için yeni düzenlemelere gidilecektir.

b) Tüketim ile ilgili muamele vergilerinde üye ülkelerin uyumlaştırma kararı almış bulundukları işlenmiş tütün, petrol ürünleri ve yüksek alkollü içkiler ile ilgili olarak Topluluk içi vergisel sınırların kaldırılmasına dönük düzenlemeler yapılacaktır.

Ayrıca, yalnızca bir veya daha fazla ülkede mevcut olup

diğer üyelerde mevcut bulunmayan tüketim vergilerinin uyumlanması veya ortadan kaldırılması yolundaki kararlar verilecektir. Bunlar arasında özellikle, iplik, içme suyu, kahve, çay, tuz gibileri bulunmaktadır.

c) Sigorta işlemlerindeki dolaylı vergiler de tamamen uyumlanmış olacaktır.

d) Sermaye hareketleri ile ilgili dolaylı vergiler (örneğin damga vergisi gibi)de para ve sermaye piyasalarının rekabet koşullarında çalışmalarını sağlıyacak biçimde uyumlaştırılacaktır.

Bu programdan sonra 1972 yılında tüm Topluluk üyeleri ortak bir katma değer vergisine geçmeyi gerçekleştirdiler. Ancak üyeler aynı vergiyi kabul etmiş olmakla birlikte, kendi vergi oranları ile vergi istisnalarını uygulayabilmektedirler.

Bundan sonra, vergisel sınırların kaldırılmasına yol açacak bir-örnek vergi oranları uygulaması dönemi gelecektir. Bu ikinci dönemin ne zaman gleceğini kimse bilmemektedir(16). Ekonomik ve parasal birlik ile ilgili gelişmeler, daha önce de ifade ettiğimiz gibi dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasının geleceğini belirliyecektir.

1975 yılı Avrupa Toplulukları Komisyonu, Bakanlar Konseyine vergi uyumlama çabalarına ilişkin yeni bir program sunmuştu(17). Bu programda, "vergi uyumlaştırma çalışmalarında son yıllarda karşılaşılan düş kırıklığı" sözkonusu edil-

---

(16) Christiaanse,Jan H., Tax Harmonization in the European Common Market, Institute for Fiscal Studies (Rotterdam), Alphen, Kluwer-Samson, 1971, p.9.

(17) Commission of the European Communities, Action Programme for Taxation, Com.(75)391, Brussels, 1975.

mekte ve uyumlaştırmanın, ekonomik politikaların birbirine yaklaştırılmasında destekleyici fonksiyonu olduğu ifade olunmaktadır. Bu durumda, Komisyon mutlak yapılması gereken işleri öncelikle belirtmekte ve ayrıca, Avrupa bütünleşmesinin daha ileri aşamalarında yani uzun dönemde yapılması gereken işleri de sıralamaktadır. Bu şekliyle 1975'de hazırlanan program iki kısımdan oluşmaktadır:

a) Program öncelikle, kişilerin, mal ve hizmetlerin, sermayenin hareketlerinin serbestleşmesine ekonomilerin birbirleri ile bağlarının daha da artırılmasına en ziyade olanak verecek vergi ortamını oluşturacak çalışmayı tamamlamayı amaç edinmektedir. Bu konu çeşitli vergi ve vergi benzerlerine ilişkin uygulama süreçlerinin uyumlaştırılması için önlemleri içermektedir.

b) İkincisi, Avrupa'nın bütünleşmesinde daha ileri aşamalara geçmek için, bu bütünleşmeye etkili olan vergi ve vergi benzerlerinin yükleri birbirlerine yaklaştırılmalıdır. Buradaki önemli nokta, verginin, ortak politikaların araçlarından birisi olarak tanımlanmış olmasıdır.

Komisyon daha sonra çeşitli vergi grupları için kısa ve uzun dönemde yapılması gerekenleri dolaylı ve dolaysız vergiler için ayrı ayrı sıralamaktadır.

a) Kısa Dönemde Dolaylı Vergiler İçin Yapılacaklar

Parasal ve ekonomik birliğin sağlanması için vergiler ile ilgili olarak yapılması gereken işlemler, vergiler itibariyle de ayrımlanmış bulunmaktadır.

i) Katma Değer Vergisi

Üretim vergileri konusunda Topluluğun amaçları, şelâle tipi vergilerin varlığı nedeniyle ortaya çıkan sakın-

caların ve ülkelerin sınırlardaki ortalama değerlere dayanan oransal vergi alma veya iadelerinin yol açtığı "rekabet koşullarının bozulması" olayına engel olmak ve böylece bir iç pazar özelliği taşıyan büyük ortak pazar oluşturmak idi. Bu amaca dönük olarak, katma değer vergisiyle ilgili olarak Komisyonca hazırlanan ve aşağıda incelenecek "altı numaralı yönerge"nin Konseyce kabulü önerilmektedir. Bu yönerge, katma değer vergisi için bir-örnek tahakkuk esaslarını getirmektedir. Böylece, bu vergi hasılatının yüzde birini aşmayan kısmının Topluluğa transferi ile Topluluk kendi gelir kaynağına kavuşmaktadır.

Öte yandan, aynı vergi ile ilgili olarak, vergisel sınırlarda güçlükler yaratan işlemlerin ortadan kaldırılması, posta aracılığı ile yapılan satışlara ilişkin vergilerin yeniden düzenlenmesi gerekleri de aynı metinde vurgulanmıştır.

ii) Tüketim Vergileri ve Diğer Dolaylı Vergiler

Buradaki birinci sorun, hangi vergilerin kalacağı ve hangilerinin kalkacağıdır. Kalacak olanların uyumlanma yöntemleri ve üye ülkelerin karşıt vergi ya da vergi benzerleri koymaları ile sınırlarda yapılan kontrollerle ilgili yeni vergi zorlukları getirmelerinin engellenmesi de daha sonraki sorunlardır(18).

Ayrıca 1972 yılında kabul edilen işlenmiş tütün ve sigara yönergesinin(19) tüm hükümlerinin uygulanmasının bir yıl daha geri bırakılması talep edilmektedir. Bunlar yanında, vergi hasılatına zarar vermeksizin tüketim vergilerinin top-

---

(18) Bu konudaki yönerge özeti ve taslakları için bkz.: Offical Journal, No.6-43, 29 April 1972 ve Official Journal No.c-92, 31 October 1973.

(19) Directive No.72/464; Official Journal, L-303,31 December 1972.

lanma yöntemlerinin basitleştirilmesi de öngörülmektedir.

Diğer dolaylı vergilerde, Konseyin 1975'e kadar sermaye birikimi ile ilgili dolaylı vergiler konusunda kabul etmiş bulunduğu üç yönergeye(20) değinilerek, 1975 sonundan önce "menkul kıymetlerin el değiştirmesiyle ilgili dolaylı vergilere" ilişkin yönergenin kabulü talep edilmekte ve bunun "Avrupa Sermaye Piyasası" oluşturulmasının bir parçası olduğu vurgulanmaktadır. Ayrıca, komisyon çağdaş vergi düzeninde yeri olmayan bu verginin uzun dönemde kaldırılması gereğine de işaret etmektedir.

b) Uzun Dönemde Dolaylı Vergiler İçin Planlananlar

Gerçekten "tek bir pazar" kurulması arzulanıyorsa yukarıda anlatılanların yeterli olmayacağı açıktır. Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye ülkelerin gayrısafi ulusal hasılalarının önemli bir bölümünü oluşturan vergiler ekonomik ve sosyal yaşamın önemli bir parçasıdırlar ve tüketim, üretim, kârlılık oranları, yatırımların miktarı ve yeri gibi ekonomik büyüklükleri büyük ölçüde etkilemektedirler. O halde, siyasal bir amacı da olan bir ekonomik birlik içerisinde dengesizlik yaratılmak istenmiyorsa, vergi yüklerinin sonunda, üye ülkelerin hepsinde aynı ölçüde olması kaçınılmazdır. Ulusal politikaların birbirine yaklaştırılması ve eşgüdümü hedefi de vergilerin birbirine yaklaştırılması için bir başka neden olarak ortaya çıkmaktadır. Bu konuda uzun vadede neler yapılması gerektiği ana hatları ile aşağıdaki biçimde açıklanabilir(21).

---

(20) Directive No.69/335; Official Journal, L-249,3 October 1969.

(21) Commission of the European Communities, Action Programme for Taxation, Com (75) 391, pp.13-14.

i) Uzun Dönemde Katma Değer Vergisi

Yapılamsı gerekin ilk iş, katma değer vergisi oranlarının eşleştirilmesi olarak ortaya çıkmaktadır. Tek bir pazara yaklaşmanın en önemli gereklerinden birisi budur. Bu işin üye ülkelere bir maliyeti olduğu dikkate alınacak olursa, kısa sürede başarılamıyacağı, ancak uzun vadeli bir hedef olarak düşünülebileceği anlaşılır. Nitekim Komisyon da bu hedefi uzun dönemli ve aşamalı bir süreç olarak görmektedir.

Öncelikle tüm üyelerde oran üzerinde anlaşmaya varılması, eğer vergi oranı tek olmayacaksa hangi oranın hangi mallara uygulanacağı konusunda gerekli listelerin hazırlanması lazım gelmektedir. Böylece, "ikame malları" için rekabet koşulları belirlenmiş olacaktır. Bugünkü durumda aynı mal çeşitli üye ülkelerde çeşitli oranlarda vergilenebildiği için, ikame mallarının "pazar alanları", diğer ülkelerin tümü değil ancak bir kısmı olarak kalabilmektedir.

"Oranlar" sorununun çözümlenmesi ile sağlanacak ikinci yarar, bazı üyelerdeki bazı oranlar kalkacağı veya azalacağı için, büyük ölçekli istisna ve muaflıkların sağlanabilmesidir. Böylece vergi yükü üye ülkeler arasında dengelenmiş olacaktır.

ii) Uzun Dönemde Tüketim Vergileri

Bu alanda da oranların uyumlaştırılması, sorunun özünü oluşturmaktadır. Bunun yanında, üye ülkelerdeki bazı ulusal ve Topluluk ölçüsündeki politikaların parçası durumundaki sektörlerdeki vergi yükleri (enerji, ulaşım, çevre sağlığı, tarım politikaları gibi), bu politikaların da önemli birer parçasını meydana getirmektedir. Bu durumda bu vergiler üzerinde yapılacak değişiklikler, bu politikaların hedeflerine göre de biçimlenecektir.

Toplulukta bu cümleden olarak yalnızca ulaşım politikası ile ilgili vergiler üzerinde birşeyler yapılabilmiş ve ticari motorlu taşıt vergileri(22) ve ulaşım alt-yapı faydalanma ücretleri(23) konularında yönerge taslakları hazırlanmıştır.

Doğal olarak, vergi olayları dinamiktir. Zaman içerisinde değişmekte ve eski mevzuatın yenilenmesi ihtiyacı ortaya çıkarken ayrıca yeni konularda mevzuatta düzenlemeler zorunluluğu da belirmektedir. Komisyon da bu gereği dikkate almış ve programın "esnek" olduğunu belirtmiş bulunmaktadır.

2- Dolaysız Vergiler Uyumlama Programları

Daha önce de belirtildiği üzere, Roma Andlaşması dolaysız vergiler konusunda özel hüküm içermemektedir. Bu konu, üye ülkeler mevzuatının birbirine yaklaşması ile ilgili 100. madde çerçevesinde ele alınacaktır. Üyeler, yürürlükteki mevzuatın değiştirilmesini öngören herhangi bir yönergenin Konsey tarafından çıkarılmasından önce kendilerine danışılmasını anılan maddeye koymak suretiyle egemenlik haklarını tamamiyle devretmekten kaçınmışlardır.

Bu çerçeve içerisinde, Komisyon 1967 senesinde Bakanlar Konseyi'ne dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili bir memorandum vermişti(24). Bu memoranduma göre:

a) Vergilemenin üretim maliyetleri ve yatırımların getirisi üzerindeki etkilerinin üye ülkeler itibariyle fazla

---

(22) Official Journal, No.C-90,11 September 1971.

(23) Official Journal, No.C-62,22 June 1971.

(24) Memorandumun metni için: Supplement to the Bulletin of the EEC, No.8, 1967.

farklılaşmamasını sağlamak,

b) Sermaye hareketlerinin vergisel nedenlerden ziyade ekonomik nedenlere dayanmasına olanak verecek ortamı yaratmak,

c) Şirketlerin birleşmesinde ortaya çıkan vergi engellerini kaldırmak ve "Avrupa boyutunda şirketlerin" oluşmasına yardımcı olmak.

Program, yukarıda da değindiğimiz gibi, 1 Temmuz 1968'den önce çözümlenecek sorunlar ile daha uzun vadeliler arasında bir ayrım yapıyordu. 1968'e kadar yapılacak olanlardan hiçbirisi gerçekleştirilemedi. Sıralanan işler, ulaşılması kolay hedefleri içermiyordu. Kısa vadeli planlarda özellikle şu hususlar göze çarpıyordu:

a) Sermaye hareketlerinde, temettüler ve faizlerdeki çifte vergilemenin ortadan kaldırılması ve normal akışında cereyan etmeyen sermaye akımlarının önlenmesi için, piyasadaki sapma ve ayrımcı işlemlerin sona erdirilmesi ile tasarrufların artırılması amaçları doğrultusunda alınması gereken önlemler sıralanıyordu.

i) Faizler, tedavül gücü bulunan senetler ve temettülerin stopaj vergileri, bu vergilerin sonradan bu tür gelirleri elde edenlerin toplam gelir vergi borçlarına mahsubu ve fazla stopaj yapılmışsa bunun reddi ile ilgili sistemin uyumlaştırılması çalışmaları,

ii) Vergi kredileri uygulamalarından ayrımcı olanlarının (Belçika ve Fransa örneklerinde olduğu gibi) ayıklanması,

iii) Dağıtılan temettülerin toplam vergi yüklerinin (şirket veya ortak açısından) yansıtılmasında tek bir yöntemin belirlenmesi,

iv) Yatırım ortaklıklarının işleyişi ile ilgili bazı vergi sorunlarının ve özellikle bu ortaklıklar aracılığıyla yatırım yapılmasında, doğrudan yatırım yapılmasına oranla ortaya çıkabilecek olan, ortaklıklar aleyhine ayırımcı işlemlerin ortadan kaldırılması.

b) Sanayide yapısal değişim ve bütünleşme konusunda ise aşağıdaki işlerin yapılması öngörülüyordu:

i) Ana şirket-iştirakler ilişkilerinin vergi bakımından yeniden düzenlenmesi ve özellikle bunların farklı üye ülkelerde yerleşmiş olması halinde yapılacak vergi tevkifatı ve ödenecek kurumlar vergilerinin uyumlaştırılması,

ii) Farklı üye ülkelerde bulunan firmaların aktiflerinin birbirlerine transferi ve genel olarak birleşmelerin desteklenmesi yoluyla Avrupa boyutunda firmalar meydana getirilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması bunlar arasındaydı.

c) Yatırım teşvik önlemlerinde de, bu alandaki rekabet koşullarının oluşturabilmesi için:

i) Roma Andlaşmasının 93. ve 102. maddelerinde bulunan ve üye ülkelerin rekabet koşullarındaki bozulmayı önlemek, ayrıca teşvik önlemleri almak için kurum kazançlarına getirecekleri vergilerin tahakkuk esaslarına ilişkin olarak Komisyon'a danışma-

larını öngören hükümlere açıklık getirilmesi.

ii) Kurumlar vergisi tahakkuk esaslarının ve özellikle amortisman ayrılmasına ilişkin temel kuralların uyumlaştırılması çalışmalarının hazlandırılması,

öngörülmekteydi.

Aynı program 1 Temmuz 1968'den sonra yapılacak işleri sıralarken de dolaysız vergilerde esas ilgi alanının "sermaye hareketleri", "sınai bütünleşme" ve "yatırımlar" olduğu vurgulanmakta ve gelecekte yapılması gerekenler başlıklar halinde sıralanmaktadır. Buna göre öncelikle ele alınacak sorunlar, sermaye hareketlerinde, temettü ve tahvil faizlerinin vergi tevkifatı, vergi kredilerinin uyumlaşması, yatırım şirketleri aracılığıyla yapılan yatırımların vergilenmesi, bazı holding, lerin tercihli işlem görmeleri konularını içeriyordu. Sınai bütünleşmede birleşmeler ve holdinglerin genişlemeleri ile amortismanlar konusunda, "normal" amortismanın uyumlanması ve özel amortismanın kurallarının belirlenmesi de önde gelen sorunlar arasındaydı(25).

1975 yılında Konseye sunulan, vergileme alanında yapılacak işler programı da, 1967 memorandumunun "yapılabilecek işler"den ziyade "arzu ve idealleri" yansıtan havası yerine, değindiğimiz gibi, parasal ve ekonomik birlik için gereken ölçüde uyumlama için neler yapılabileceğini araştırmaktaydı.

a) Kısa Dönemde Dolaysız Vergiler İçin Yapılacaklar

Bir ülkenin tarihsel temellerinden, teknik koşul-

(25) Bu konularda ayrıntı için memorandumun metnine bakınız. Ayrıca bu konuların çoğu aşağıda ayrıntıları ile incelenmektedir.

lardan ve vergilerin sosyal ve ekonomik araçlar olarak kullanılmalarından ortaya çıkan sorunların çözümünün kolay olmadığı açıktır. Bununla beraber, Avrupa Topluluklarının da hem Roma Andlaşmasında bu konuya az yer vererek ve hem de konu ile ilgili girişimlere geç başlamakla dolaysız vergileri ihmal ettiği de kabul edilmelidir.

Bu konuda 1969 yılında Komisyon, birisi ayrı üye ülkelerde bulunan ortaklıkların birleşme, bölünme ve aktiflerinin birbirlerine transferinin vergilerine ilişkin, diğeri ise farklı üye ülkelerde bulunan ana şirket-iştiraklerin vergilenmesiyle ilgili iki teklif hazırlayarak Topluluk Bakanlar Konseyine sunmuştur(26). Ayrıca Komisyon, temettülerin vergi tevkifatı konusunda, çifte vergilemeyi kısmen önleyen "izafe (imputation) sistemini" Konseye önermiştir. Komisyon'un 1975 programında, amortisman, sermaye artış kazançları, stokların değerlendirilmesi, zararların ertesi dönemlere devri, vergiden istisna edilmiş ihtiyatların muhasebe işlemleri gibi geniş alanları kapsayan ve kârların vergilendirilmesini etkileyen hususlarda uyumlama hazırlıklarını hızlandıracağı açıklanmaktadır. Gelir vergisinde ise, halihazır uygulamaya göre, vergilendirme dönemi içerisinde bir ülkeden diğerine geçerek yer değiştirenlerin vergilenebilir gelirlerinden düşemiyecekleri masraflar ve mahsup edemiyecekleri vergiler, bu kişilerin cezalandırılmasına yol açmaktadır. Komisyon bu konuda da ivedi önlem getirilmesi görüşündedir.

b) Uzun Dönemde Dolaysız Vergiler İçin Planlananlar

Uzun dönemde öncelikle, teşvik tedbirleri üzerinde durulması önerilmektedir. Vergi tahakkuk esaslarını etkileyen bu önlemler, geçici veya devamlı karakterde olabileceği gibi, genel veya selektif olabilecektir. Ayrıca belli endüstrilere

---

(26) Bkz.; Official Journal, No.0-39,22 March 1969.

kaynak devrini, hibesini içerebilecektir. Belli bölgelerde yatırım özendirilmesi bir politika olarak benimsenebilecektir. Bunların Avrupa Ekonomik Topluluğu anlaşmalarına aykırı bir yönü bulunmamaktadır. Bu konuların çeşitli yönleri itibariyle, Türkiye ile ilgisinin bulunduğu açıktır.

Teşvik önlemleri, hızlandırılmış amortisman veya belli kârların (özellikle yeniden yatırılanların) vergi dışı bırakılması veya vergi iadesi yapılması biçimlerinde de ortaya çıkabilecektir.

Ekonomik ve parasal birlik kurulurken tüm bu hususların Topluluğun genel politikaları ile birlikte düşünüleceği ve bunlarla önlemler arasında da eşgüdüm sağlanacağı açıktır. Bu noktada, vergi sistemlerinin bu birliğe erişmekte bir "müdahale aracı" olarak da kullanılabileceği de ortaya çıkmaktadır. Geleneksel gelir ve kurumlar vergileri yanında, servet vergilerinin nasıl uyumlaştırılacağı ve yeni ortaya çıkan iş ve mesleklerin vergilerle nasıl uyumlaştırılacağı ve yeni ortaya çıkan iş ve mesleklerin vergilerle nasıl kavranacağı da potansiyel sorunlar olarak göze çarpmaktadır. Bütün bunlar, halen dolaysız vergilerde fazla yol alınamamış olduğunun kanıtı olarak karşımıza çıkmaktadır.

3- 1975 Programındaki Diğer Konular

Avrupa Ekonomik Topluluğunda dolaylı ve dolaysız vergilerin uyumlaştırılması sorunları yanında gene vergileme ve vergi politikası ile ilgili diğer bazı sorunlar dikkati çekmektedir.

Örneğin uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma bunlardan birisidir. Bu olaylar vergide adaleti engellemekte ve gelir kayıplarına yol açmaktadırlar. Ayrıca sermaye hareketlerinde çarpıklıklara ve rekabet koşullarında bozulma-

lara da neden olmaktadırlar. Bu konuda Komisyonun hazırladığı öneride, özellikle, üye ülkeler arasında vergi ve mükellefler konusunda karşılıklı bilgi değişimi; bir üye ülkenin talebi ile diğer üye ülkede belli bir mükellef veya mükellefiyet konusunda araştırma yapılması, vergi yönetimlerinde devamlı eşgüdüm sağlanması ilkeleri benimsenmiş bulunmaktadır.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya çifte vergilemenin de neden olduğunu gözönünde tutan Komisyon, çifte vergilemenin önlenmesine dönük çalışmalar ile kurumlar arasındaki veya aynı kurumun çeşitli ülkelerdeki kolları arasındaki devirlerin gerçek dışı fiyatlandırılması yoluyla yapılan yapay kâr transferlerine engel olunması çabalarına hız verilmesini ve bu konularda uyumlanmış yeknesak kuralların belirlenmesini de talep etmektedir. Dolaylı vergiler (katma değer vergisi dahil) konusunda ise, yeknesak tahsil yöntemlerinin geliştirilmesi ve cebri icra yoluyla tahsilin, mükellef hangi üye ülkede olursa veya mal varlığı hangi üye ülkede bulunursa bulunsun, alacaklı vergi dairesi adına o ülkede yapılabilmesi Komisyonca öngörülmektedir. Açıktır ki, bu, vergi daireleri arasında çok etkin bir işbirliği düzeni kurulması anlamına gelmektedir.

Bir diğer konu, miras, ülkelerarası naklihane, evlenme gibi durumlarda sahip olunan malların ithalinde uyumlanmış kurallara varılabilmesini içermektedir. Ayrıca yolcu beraberi eşyanın veya geçici olarak bir ülkeye ikamet etmek üzere gelenlerin (turist, uzman v.b.) mallarının geçici ithalinin de vergi istisnaları içerisine alınması da Toplulukta ele alınan konulardandır. Bu konuların ayrıntıları aşağıda incelenecektir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA VERGİ UYUMLAMALARI UYGULAMASI

I. ORTAK PAZAR'DA KATMA DEĞER VERGİSİ UYUMLAMA ÇALIŞMALARI

Katma Değer Vergisi, yani üretimin her aşamasında üretime yapılan katkının vergilendirilmesini ilk kez düşünenlerin arasına Japonlar ve Amerikalılar bile kendilerini soksalar da, bugünkü bilgilerimize göre, İkinci Dünya Savaşından sonra, Fransa'da o zaman sosyalistlerle komünistlerin bir arada bulunduğu sol sendika (Confederation Générale du Travail ya da CGT) katma değer vergisini kurmayı önermiştir(1). Fransa'da bu verginin kabulünden sonra Fransızlar tarafından "yararlı" bulunan bu vergi, Avrupa Kömür ve Çelik Birliği (CECA) döneminde, Almanların, Fransızların ihracata yardım yaptığını ileri sürmelerine yol açmıştır. Tartışma, bilirkişiliğini Prof.Tinbergen'in yaptığı bir komisyonun Fransa'yı haklı bulması ile sonuçlanmış ve Prof.Tinbergen katma değer vergisini rekabeti bozmayan tarafsız bir vergi olarak nitelemiştir.

Gerek 1959'da Avrupa Komisyonunun oluşturduğu alt gruplar ve gerekse 1962 yılındaki Neumark Raporu, katma değer vergisinin Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun tümünü kapsayan bir vergi olması önerilerini yapmıştır. Verginin bir "Avrupa Vergisi" haline gelmesi için Bakanlar Konseyi'nin 11 Nisan 1967

---

(1) Avrupa Toplulukları Dergisi, AET Ankara İrtibat Bürosu, Sayı: 20, Ankara, 1977, ss.15-19.

kararını beklemek gerekmiştir. Bu verginin günümüz Avrupa'sındaki durumuna varan gelişmeler ise aşağıda ayrıntıları ile incelenmiştir.

A. Neumark Komitesi Raporu

Avrupa Komisyonu 5 Nisan 1960 tarihinde bir Maliye ve Vergi Komitesi tayin ederek ortak pazarın önemli vergi sorunlarını inceletti. Komisyon başkanı Prof.Neumark'ın adıyla da anılan bu Komisyonda, Prof.Alain Barrère, Prof.Cesare Cosciani, Prof.Maurice Masoin, Prof.Carl S.Shop, Prof.George Vedel gibileri de bulunmakta idi. 1960-1962 yıllarında çalışan komisyon raporunu 8 Temmuz 1962 tarihinde tamamladı(2).

Komisyonun amacı şu soruları cevaplandırmak olarak belirlenmişti:

1) Üye ülkelerin kamu maliyeleri arasındaki farklılıkla, Ortak Pazar'ın meydana gelişini ve bir iç piyasa koşullarına sahip piyasanın oluşturulmasını etkilemekte midir, eğer etkilemekte ise her etki ne ölçüdedir?

2) Üye ülkeler arasında kamu maliyesi alanındaki uygulama farklılıklarından, Ortak Pazar'ın oluşumunu ve işleyişini olumsuz yönde etkiliyenlerin ortadan kaldırılması için ne gibi olasılıklar söz konusudur?

Komite'nin bu soruları inceledikten sonra vardığı sonuçlardan birisi, "üye ülkelerin vergi yapılarını tümüyle birbirlerine benzetme çabalarının hüsranla sonuçlanmaya mahkûm olduğunu" belirlemektedir(3). Yapılabilecek olan, "belli

---

(2) Raporun metni için bkz.: The EEC Reports on Tax Harmonization, pp.93-203.

(3) EEC Reports on Tax Harmonization, p.117.

ölçülerde" yaklaşma sağlanabilmesidir. Komite, vergilerin, büyüme üzerindeki etkilerinden dolayı; ekonominin gelecekteki yapısını şekillendirdiğini, işgücü hareketlerine yol açtığını, nihayet tüketimin miktarını etkilediğini ve bir maliyet faktörü olarak da üretim düzeyi üzerinde etkileri bulunduğunu ifade ederek bu konulardaki görüşlerini derinliğine açıklamaktadır.

Tüketim vergileri üzerindeki açıklamalarında Maliye ve Vergi Komitesi başlıca iki soruna değinmektedir: Sınırlardaki vergi düzenlemeleri (ithalattan vergi alınması, ihracata vergi iadesi) ve bir ülke içerisindeki tüketim vergilerinin etkileri. Sınırlardaki vergi düzenlemeleri konularında Roma Andlaşması, belli konularda uyumlamanın sağlanması ve düzenleme yapılması için çalışılmasını emredici olarak hükme bağlamıştır. Başka deyişle uluslararası ekonomide sınır aşırı ticaretten sağlanabilecek "haksız" sayılan kazançlar önlenmek istenmiştir.

Komite üyeleri, iç tüketim vergileri konusunda katma değer vergisini diğer çözümlere oranla daha çok tercih etmektedirler. Bununla beraber, üyelerin görüşleri bazı noktalarda çatışmaktadır. Örneğin, uyumlamanın ortak pazarda vergisel sınırların kaldırılması konusunu içerip içermediği yani sınır düzenlemeleri konusunun ortadan kaldırılarak çıkış yeri ilkesine dönülmesinin olanak dahilinde olup olmadığı, bu tartışma konularından birisini oluşturmaktaydı. İkinci olarak, katma değer vergisi sisteminin "gelir" tipi ya da "tüketim" tipi olarak geliştirilmesi gerektiği konusunda da görüş ayrılığı çıkmıştı. Gelir tipinde sermaye mallarına yapılan harcamalar zamana yayılarak belli oranlarda düşülüyor, ikincisinde başlangıçta hesap dışı bırakılıyordu(4). Bir başka sorun, vergi-

---

(4) Erginay,Akif, Kamu Maliyesi, 6. Bası, ss.131-134.

nin, tüketim miktarına uygulanıp önceki vergilerin düşülmesi yoluyla mı, yoksa önceki vergiler düşüldükten sonra mı uygulanacağıyla ilgiliydi.

Bu sorulardan ilki ile vergisel sınırların kaldırılması ilke olarak kabul edilmekle birlikte, bazı ülkeler vergi yönetimleri hâlâ, uygulamada ortaya çıkan sorunlardan söz etmektedirler. İkinci konuda Komite, tüketim tipi katma değer vergisini benimsemiştir. Yani sermaye mallarına yapılan harcama, başlangıçta vergi dışı bırakılacaktır.

Maliye ve Vergi Komitesi, tüm aşamalarda net vergi alma sisteminin, son harcama bedelinden önceki vergilerin düşülmesi şeklindeki bir uygulamayı gerektirdiği sonucuna varmıştı. Ancak bu durumda vergi oranları arasındaki farkların çok az ve verginin istisnalarının tüm üye ülkelerde birbirine yakın olması gerekmekteydi. Ortak Pazar'ın katma değer konusunda hazırladığı yönergenin içerdiği öneri ise, vergi öncesi indirimden yana idi. Bu tip bir vergileme doğal olarak ilk mal üzerindeki verginin miktarını açıkça göstermekte ve verginin birikimli etkilerine (vergi piramidi) engel olmaktaydı. Bu yöntemin geriye doğru tepkilerinin neler olacağına gelince, örneğin verginin oranı hariç her bakımdan birbirinin aynı olan bir üye ülkeler sisteminde, düşük vergi oranından vergi alınan bir ülkeden yüksek oranda vergi alınan bir ülkeye giden bir malın ilk satın alıcısı, ithal edilen maldaki vergi ile kendi ülkesindeki vergi oranı arasındaki farkın vergisini ödemiş olacaktır. Başka deyişle, düşük oranlı vergi alan ülke, mal yüksek oranlı vergi alınan ülkeninki kadar vergilendiği için, gelir kaybına uğramış olmaktadır. Ayrıca bu iş yüksek oranlı ülkeye kazanç sağlamakta olduğuna göre, bu ülkede vergi oranını azaltma yönünde bir baskı da ortaya çıkmayacaktır. Çare, Avrupa Komisyonunun önerdiği birbirine yakın vergi oranları olarak ortaya çıkmaktadır.

B. Alt Komitelerin (A,B,C) Raporları

Daha önce sözünü ettiğimiz gibi, ulusal vergi yönetimleri temsilcileri ayrıntılı çalışmaları, Avrupa Komisyonunca kurulan "çalışma grupları"na bırakmışlardı.

Bu çalışma gruplarından 1 numaralı olanı, 17 Aralık 1959'da mevcut gider (tüketim) vergilerinin en önemli sakıncalarını sıralayan bir rapor yayınladı. Grup, raporun sonuç kısmında bu tüketim vergilerinin devam ettirilmesinin, Ortak Pazar'ın düzgün işleyişini olumsuz yönde etkiliyeceğini, bu nedenle de bu tür gider vergilerinin öncelikle uyumlaştırılması gereğini ifade ediyordu. Bu görüşlerin ışığında, çalışma grubunun A, B ve C adlı üç alt komitesi oluşturularak, bu alanda arzulanan uyumlaştırmada ortaya çıkan olasılıkları değerlendirme görevi verildi.

1- Alt Komite (A)'nın Raporu

Bunlardan (A) alt-grubu, Ortak Pazar'a üye ülkelerin sınırlarındaki mal denetim sisteminin, her üye ülkedeki ithalatçı ve ihracatçılar tarafından verilecek periyodik beyannamelerle ikame edilip edilemiyeceğini inceliyordu(5). Daha sonra ulusal vergi yönetimlerince bu beyanların sahibi mükelleflerin defter ve belgeleri kontrol edilerek beyanların doğruluğu araştırılacaktı. Bu durumda halihazırdaki birbirinden farklı tüketim vergileri sistemleri varolmaya devam edeceklerdi. Bu görüş uyumlama sorununa geçici bir çözümü içermekteydi.

Alt-komite, sınırlardaki kontrollerin, tüketim vergileri uyumlanmaksızın kaldırılması konusunda olumlu sonuca

(5) Bu alt grup raporu için özellikle bkz.: The EEC Reports on Tax Harmonization, pp.15-29.

ulaşmıştı. Ne var ki, bu görüş mevcut tüketim vergileri arasındaki farklılıkları veri olarak alan çeşitli eleştirilere hedef oldu.

Bir kere mevcut, sınırda kontrol sistemi vergi kaçakçılığına karşı en sağlam korunma tedbirlerinden birisini oluşturuyordu. İkinci olarak, yeni sistem kabul edilirse, tüketim vergileri oranları arasındaki farklar fazla olan ülkelerde bulunan ithalatçıların idari yükleri çok artacaktı. Ayrıca, halen oldukça fazla sayıda bulunan ve verginin bürokratik yükümlülükleri dışında bırakılmış bulunan küçük teşebbüslere de bürokratik yükler getirilecekti. Nihayet, ithalatı yapan ülkedeki mükellef, özel kişi ise, bunların vergilenmesi olasılığı ortadan kalkacaktı.

Tabii bunlar yanında, bir üye ülkede bulunan ve malını bir diğer üye ülkeye sevkeden ihracatçının malının tüketim vergilerinedeniyle sınırda durdurulamaması gibi bir avantaj da ortaya çıkıyordu.

Alt komite sakıncaların, sağlanacak avantajdan daha fazla olacağı sonucuna varmıştı. Bu dengesizlik ancak tüketim vergileri oranları ve istisnaları önceden uyumlaştırılabilirse ortadan kalkabilirdi.

2- Alt Komite (B)'nin Raporu

Bu komite de o zamanki Ortak Pazar üyesi altı ülkede, perakende satış aşamasından bir önceki aşamada, yani toptan satış aşamasında bir "tek safhalı genel tüketim vergisi" konulup konulamıyacağını inceliyordu. Bu düzen, bazı ülkelerin vergi yapılarına göre, perakende satış aşamasında da hafif bir vergi ile tamamlanabilecekti(6).

---

(6) Bu rapor için bkz.: The EEC Reports on Tax Harmonization, pp.30-44.

İnceleme, özellikle sermaye mallarına uygulanacak rejim yönüne kaydı. Burada, sermaye mallarının vergilenmesinin fiyatlar (kümülatif etki) ve vergi oranları (bütçe etkisi) üzerindeki etkilerinin araştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştı. Bir başka sorun da toptan satış düzeyinde konulacak bir verginin, üye ülkeler arasındaki vergi sınırlarının kaldırılmasına yani ithalattaki eşitleyici vergi ve ihracattaki iadelere son verilmesine fırsat verip vermiyeceği idi.

Alt komite, sonuçta perakende satış aşamasından bir önceki aşamaya getirilecek bir vergi sisteminin, sermaye malları ve benzerleri hariç, malların, bir ülkede oturmakta olan ihracatçıdan diğer ülkedeki ithalatçıya, sınır kontrolü yapılmaksızın teslim edilebileceği bir düzenin kurulmasının teorik olarak olanak dahilinde olduğuna karar verdi. Ancak, sermaye malları ve sabit sermayeden çeşitli üye ülkelerde alınan muhtelif dolaylı vergiler bu çözümde hesaba katılmıyordu.

Fakat, alt komite üyelerinin çoğunluğu, vergi kaçakçılığına engel olmak ve vergi oranları birbirinden farklı ülkeler arasındaki yapay mal trafiğini önlemek için, sınırlarda sıkı kontrollerin devam ettirilmesi gerektiğini düşünüyorlardı. Bu tür bir kontrolü ise, vergi idarelerinin etkin biçimde yapabilme olanaklarının bulunduğu kuşkuluydu.

Sakıncalı ve olumlu yönlerin enine boyuna tartışılmasından sonra alt-komite, üye ülkelerin birbirlerinden bağımsız olarak belirlemiş bulundukları ve birbirinden önemli ölçüde farklı vergi oranları veri olmak üzere, perakende satış aşamasından önceki aşamaya tek kademeli bir tüketim vergisi getirilmesinin, vergisel sınırları ortadan kaldırmaya yetmiyeceği sonucunda birleşti. Özellikle sermaye malları üzerindeki dolaylı vergilerin birbirinden farklı olması sonucunda, bu tür bir vergilemenin ortak pazar üyelerinin arzuladığı ka-

ti ve nihai sonucu vereceği kuşkulu idi.

3- Alt Komite (C)'nin Raporu

Bu alt komitenin görevi de, o zamanki altı ortak pazar üyesinde üretim aşamasında bir vergi getirilmesi veya pazarlama aşamasında bir satış vergisi ile ilişkilendirilmiş katma değer vergisi getirilebilmesi olanaklarını araştırmak idi(7).

Komite başlıca üç sorun ile ilgilendi:

a) Üretimin son aşamasına konulacak bir ortak üretim vergisi nasıl karşılanacaktır? Bu soru ile ilgili olarak varılan sonuç, (B) alt komitesinin vardığı sonuç ile aynı olmuştur. Bununla birlikte, bu sistemin mümkün olduğu ölçüde "tarafsız" olması için, verginin, sermaye mallarının tesliminde ve vergiye tâbi kişilere görülen hizmetlerden alınan kısımlarının bir "ertelemeye" tâbi tutulması gerekli görülmektedir. Üye ülkeler arasında farklı vergi oranları ve farklı istisnalar bulunduğu takdirde, üretim üzerinden alınacak tek aşamalı bir vergiye, perakende satış aşamasında alınacak bir vergiye yapılan itirazlar yapılabilecektir.

b) İkinci soru, vergilerin çeşitli aşamalardan alınması konusunun incelenmesini içermektedir. Bu konu birinci soruya göre, yalnızca verginin toplanması açısından farklıdır. Bir aşama yerine vergi, burada çeşitli aşamalardan toplanacaktır. Sonuçta, eğer ithalatta telafi edici vergiler alınmıyacak ve ihracatta vergi iadeleri yapılmıyacaksa böyle bir sistemin "tarafsız" olmıyacağı konusunda alt komite uzmanları birleşmektedirler. Sermaye mallarının vergileniyor olması ise, teknik gelişmeyi engelliyecek niteliktedir.

---

(7) Bu konuda bkz.: The EEC Reports on Tax Harmonization, pp. 45-76.

c) Üçüncü soru, bir katma değer vergisi getirilmesinin sonuçlarını araştırmaktadır. Böyle bir verginin dağıtım (perakende) aşamasında bir vergi ile birlikte olmasının gerekip gerekmediği de sorunun ikinci yarısını oluşturmaktadır. Açıktır ki, tüm üye ülkelerde aynı oran ve aynı istisnalarla böyle bir vergi konulabildiği takdirde rekabet koşullarının bozulması sözkonusu olmayacaktır. Ancak üye ülkeler arasında vergisel sınırların kaldırılması ile, her üye ülke kendi sınırlarındaki katma değerin vergisini toplıyacaktır. Bu halde ise, vergi kısmen çıkış yeri, kısmen de varış yeri ilkesine göre alınıyor demektir. Eğer tüm vergi hasılatının varış yeri ilkesine göre yani malın tüketildiği yerde alınması isteniyorsa, ithal eden ülkenin daha önce dışarıda ödenmiş vergileri nasıl mahsup edeceği sorununun öncelikle çözülmesi gerekir. Başka bir önemli sorun, A ülkesinde vergiye tâbi bir malın gönderildiği B ülkesinde vergiye tâbi olmaması halinde verginin ne olacağıdır. Yani çıkış yeri veya varış yeri ilkelerinden birisinin seçilmesi, bu örnek olayda, zorunlu görünmektedir.

Eğer üye ülkeler arasında katma değer vergisinin uygulama alanı aynı değilse, örneğin bir ülkede üretimin belli aşamasında kalıyor, diğer ülkede perakende aşamasına kadar gidiyorsa bu durumda rekabet koşullarında bozulma ortaya çıkacaktır. Zira vergi, oranı aynı bile olsa farklı matrahlara uygulanmaktadır.

Bir başka konu, katma değer vergisinin birbirinin aynı oranda ve aynı istisnalarla uygulanmadığı zaman ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, vergi perakende aşamasından alınmıyorsa, vergisel sınırların kaldırılması olanağı ortaya çıkmıyabilecektir. Uygulamanın perakende satış aşamasını da içerecek biçimde genişletilmesi halinde, oranlar ve istisnaların önceden bir örnek hale getirilmiş olması koşuluyla vergisel sınırların kaldırılmasına olanak verebilecektir. Bu hâl, tüm

uygulama hasılatının tüketici ülkeye tahsisi ya da varış yeri ilkesinin uygulanması anlamına gelecektir.

1962-1964 döneminin üye ülkeler arasındaki tartışmaları ve katma değer vergisinin tüm üye ülkelere konulmasının bu ülkeler arasındaki ticareti durdurabileceği endişelerini kaydederek, 1964 yılında Avrupa Komisyonunun hazırladığı yönerge taslağından ve tavsiye raporundan kısaca söz edelim.

C. 1964 Tasarısı ve Tavsiye Raporu

9 Haziran 1964'de hazırlanan yeni tasarı(8) daha önce Maliye ve Vergi Komitesi tarafından tavsiyelere görehazırlanan taslağa göre(9) farklılıklar taşıyordu. Bu yeni tasarıya göre, katma değer vergisi prensip olarak perakende satış aşamasını da kapsıyacaktı. Bununla beraber üyeler toptan satış aşamasına kadar katma değer vergisi koyup, son aşamada otonom başka bir satış vergisi de getirebileceklerdi. Ayrıca daha önceki taslağın katma değer vergisine iki aşamalı geçiş plânı yerine, bu taslak bir aşamalı bir geçişi öngörüyordu. Almanya, geçiş döneminin iki aşamalı olmasının maliyet ve fiyatlara yapacağı etkinin büyük olacağını ileri sürmüş ve geçişin tek aşamalı olmasını talep etmişti. Bu taslak Bakanlar Konseyince 9 Şubat 1967'de kabul edildi. Yeni mevzuatın konulması için tanınan süre ise 1 Ocak 1970 olarak belirlenmişti. Bir numaralı yönergenin açıklanmasına geçmeden önce, bu yönergeye esas olan tavsiye raporunun ana hatlarını daha yakından inceleyelim.

---

(8) EEC Document, Doc.R/57, 1/64 (ECO 26), Brussels, 1964, Ayrıca açıklaması için: EEC Issues New Draft Directive and Report on Tax Harmonization, 4 European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1964, pp.159-160.

(9) EEC Document, 1527/62 (ECO 32) Brussels, 1962.

1- Katma Değer Vergisinin İlkeleri

i) Katma değer vergisi üretim ve dağıtım aşamalarının sayısına bakılmaksızın tüm mal ve hizmetleri kapsıyacak genel bir tüketim vergisi karakterinde olacaktır.

ii) Üretim ve dağıtım sürecinin her kademesinde vergi satış fiyatı üzerinden hesaplanacaktır. Daha önce ödenen vergiler, ödenmesi gereken vergiden mahsup edilebilecektir.

iii) Vergi hasılatı genel olarak malın tüketildiği veya hizmetten yararlanılan ülkede kalacaktır.

2- Katma Değer Vergisinin Uygulanabilirliği

i) Basitlik ve verginin tarafsızlığının mümkün olan en büyük ölçüde sağlanabilmesi için, vergi matrahının olabildiğince büyük olması gerekmektedir. İstisnalar mümkün olduğu ölçüde sınırlı düzeyde kalmalıdır.

ii) Üye ülkelerin son satış aşamasını (perakende satışları) vergi uygulaması kapsamına dahil edip etmemeleri, arzularına bağlı olmakla beraber, perakende satışlara verginin uygulanması özellikle tavsiye olunmaktadır.

3- Vergilenebilir İşlemler

Katma Değer Vergisine tâbi işlemler, belli bir üye ülkedeki vergi mükelleflerince el değiştiren mallar ve görülen hizmetler ile bunların ithalini içerecektir.

4- Verginin Mükellefleri

Üretim, ticaret veya hizmetin görülmesini sağlayan kişiler bu vergiye muhatap olacaklardır.

5- Önceden Ödenmiş Vergilerin Mahsupları

i) Mükellef, teslim edilen mal veya görülen hizmet ya da yapılan ithalat için ödenmiş bulunan vergileri, bu mal ve hizmetlerin ticarete konu olması oranında ödeyeceği vergiden düşebilecektir.

ii) Vergiye tâbi olmayan veya istisna edilmiş işlemlerden doğan vergilerde, önceden vergi ödenmişcesine mahsup yapılmıyacaktır. Ancak bu hüküm ihracata uygulanmaz. Eğer mal ve hizmetler hem vergilenebilir ve hem de vergi dışı ya da istisna edilmiş işlemlerde kullanılmakta ise, vergi yükü oransal olarak dağıtılacaktır.

iii) Edinilen sermaye malları üzerindeki katma değer vergileri ise sermaye malının edinildiği vergileme dönemindeki vergilere karşılık mahsup edilebilir. Kısmi kredi (ii'deki örnekte olduğu gibi) halinde, mahsup edilecek vergi miktarı (kredi) başlangıçta bir önceki yıldaki vergi dışı işlemlerin vergilenebilir işlemlere oranı esas alınarak hesaplanacak, vergileme dönemi sonunda ayrıca düzeltme yapılacaktır. Özel bazı durumlarda, izleyen dört yılda düzeltme yapılabilecektir.

iv) Kişisel ihtiyaçlarda kullanılan mal ve hizmetler bu hükümlerin dışında bırakılmıştır.

v) Eğer bir vergileme döneminde mahsuplar ödenecek

vergi miktarını aşarsa (ihracat işlemleri hariç olmak üzere) bu fark gelecek dönemlere nakledilebilecek ve o dönemlerin ödenecek vergilerinden de kalan miktarın mahsubu yapılabilecektir.

6- Oranlar ve İstisnalar

Hizmetlerin vergisi, malların vergilerinin aynısı olacaktır. Ancak bazı işlemlerdeki vergilerin oranının düşürülmesi için özel nedenler varsa, bu düşük oranda da, daha önce ödenmiş bulunan vergilerin mahsubuna olanak tanınmalıdır. Vergisel sınırların kalkmadığı süre içerisinde, vergi oranları ve istisnaların tüm üye ülkelerde aynı olması zorunlu değildir.

7- Hizmetlerin Vergilendirilmesi

Üye ülkeler arasındaki mal alışverişinde maliyeti önemli ölçüde etkileyen hizmetlerin bir ortak sisteme göre vergilendirilmesi esastır. Bu tür hizmetler ayrı bir liste ile belirlenecektir.

8- Tarıma İlişkin Kurallar

i) Çiftçiler de vergiye tâbi olacaklardır. Ancak bazı tarımsal ürünler daha düşük oranda vergiye tâbi olacaktır.

ii) Vergisel sınırlar kalkmadan önce, Bakanlar Konseyi'nin onayı ile üye ülkeler düşük vergi oranına tâbi malları belirliyebilir, yaklaşık olarak ödenmesi lâzım gelen vergiye karşılık katma değer vergisini maktu olarak alabilirler.

9- Küçük İşletmeleri İlgilendiren Kurallar

Her üye ülke, Komisyon'un onayını almak koşulu ile küçük işletmeler için özel kurallar tesbit edebilmek olanağına sahiptir.

D. Katma Değer Vergisine İlişkin Yönergeler

Aslına bakılırsa Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun vergi uyumlaması alanında başarılan en büyük iş, üye ülkelerin tümünde katma değer vergisinin kabulü olmuştur(10). Nisan 1973 den beri yeni üyeler dahil tüm Topluluk üyeleri 1967 yılında Topluluk Bakanlar Konseyi tarafından kabul edilen iki Yönerge'ye (Direktif'e) göre katma değer vergisi uygulamaktadırlar. Yani başka deyişle kümülatif çok-aşamalı vergilerin tümü terkedilmiştir. Katma değer vergisine geçiş, varış yeri ilkesine göre çok-aşamalı tüketim vergilerinin koruyucu amaçlarla kullanılmasından doğan ve varış ülkesine sağlanan yararları ortadan kaldırmıştır. Fakat hâlâ vergi matrahı, vergi oranlarının sayısı ve oranların büyüklükleri arasında önemli farklar vardır. 21 Nisan 1970 kararı ise, katma değer vergisi hasılatının bir bölümünü Avrupa Ekonomik Topluluğunun masraflarının bir kesimini karşılamakta kullanmaya tahsis etmiş bulunmaktadır.

1979 yılı için Komisyonun katma değer vergisi uyumlaştırma programında, katma değer vergisinin deniz ve hava taşıtlarının muhafazasına, bazı ithal mallarına ve aile ihtiyaçlarına tahsis edilmek üzere işlenecek mallara vb. uygulanması gibi sorunların çözülmesi yer almaktadır(11). Bu önlem-

(10) Simonet, Henri Tax Harmonization and The Economic and Monetary Union, p.41.

(11) Commission of European Economic Communuties, Programme of the Commission for 1979, Twelfth General Report, Point: 207 ve Official Journal L-145, 13 June 1977.

ler özellikle altıncı yönergeyi tamamlayıcı karakterdedir. Şimdi birinciden başlıyarak, çıkarılan ve teklif olunan yönergeleri kısaca incelemeye başlıyalım.

1- Birinci Yönerge

Katma Değer Vergisi konusundaki uzun tartışmalar ve Konseye sunulan yönerge taslakları, Bakanlar Konseyinin 11 Nisan 1967'de 1 numaralı Konsey yönergesinin kabulüne varmıştı(12). Konsey, yönergenin başlangıcında, Roma Andlaşması'nın 99 ve 100. maddelerini dikkate alarak, Ortak Pazar'ın rekabet koşullarının oluşmasına mal ve hizmetlerin serbest dolaşımına engel olan mevzuatın kaldırılması gerektiğini ifade ile işe başlamaktaydı.

Ortak Pazar'ın çıkarlarının, öncelikle tüketim ile ilgili vergilerin uyumlaştırılmasında ve sonra da ithalat vergileri ile ihracatta vergi iadelerinin kaldırılmasında olduğunu ifade eden yönerge, bu uyumlaştırmanın çok-kademeli tüketim vergilerinin ortadan kaldırılması anlamına geldiğini belirtiyordu.

Getirilecek katma değer vergisinin, mümkün olduğunca genel biçimde uygulamaya konulabildiği ve üretim ve dağıtımının tüm aşamalarını kapsadığı ölçüde basit ve tarafsız olacağını da vurgulayan karar, bu haliyle verginin perakende satış aşamasına da uygulanmasının yerine olacağını ifade ediyordu.

Bununla beraber üyeler önceden danışmak kaydıyla, yalnızca perakende satış aşamasına kadar katma değer, perakende aşamasında ise daha başka bir tamamlayıcı vergi uygulayabile-

(12) Yönergenin metni için bkz.: Dir.67/227/EEC on the Harmonization of Legislation of Member States Concerning Turnover Taxes, Official Journal, 1967, p .1301/67, Spec.Edn., 1967, p.14.

ceklerdi. Kabul edilecek katma değer vergisinin oran ve istisnaları, tüm üye ülkelerde aynı olmasa da, ilk aşamada böyle bir verginin kabulü önemli bir adım sayılmaktadır.

Bu ilkeler ışığında kabul edilen Yönerge altı maddeden oluşmaktadır. Bunlardan birinci madde, tüm üye ülkelerin kabul edecekleri katma değer vergisi mevzuatının en geç 1 Ocak 1970 de yürürlüğe girmesini öngörmektedir. Ülkeler bu vergiyi koyabilmek amacıyla yürürlükten kaldırdıkları mevzuat yerine telâfi edici önlemler alamıyacaklardır.

İkinci madde, yeni verginin mal ve hizmetlerin fiyatı ile orantılı bir genel tüketim vergisi olacağını ve üretim ve dağıtım aşaması kaç tane olursa olsun verginin alınacağını öngörmektedir. Alınacak vergiden daha önce alınmış bulunan katma değer vergisi indirilecektir. Vergi perakende satış aşamasını da ilke olarak içermekle birlikte, özel hallerde yalnızca toptan satış aşamasına kadar alınabilecektir.

Üçüncü maddeye göre Bakanlar Konseyi, ortak katma değer vergisi uygulamasının yapısı ile uygulama ilkelerini belirleyen ikinci bir Yönerge de çıkaracaktır.

Dördüncü madde, Komisyon'un, katma değer vergisinin hangi aşamasında vergisel oranların farklarının ortadan kalkabileceği konusundaki görüşünü, 1968'e kadar Konsey'e bildirmesini öngörmektedir. Dolayısıyla, bu malların ve hizmetlerin çıkış yerine bakılmaksızın üye ülkeler arası ticaretin yönünü etkilememesi sağlanabilecektir. Ancak bu görüş bildirilirken üye ülkelerin dolaylı-dolaysız vergileri ilişkileri, vergi sistemlerini değiştirmelerinin etkileri ve vergi sistemlerinin rekabet koşulları ile sosyal yaşam üzerine yapacağı etkiler dikkate alınacaktır.

2- İkinci Yönerge

13 Nisan 1965'te Komisyon, von der Groeben'in önerisi üzerine ikinci yönerge taslağını Konsey'e sunmuştu. Bu taslak birincisi ile birlikte 11 Nisan 1967'de kabul edildi(13). İkinci yönerge kapsamı itibariyle, Birinci Yönergede belirlenen Ortak Pazar'ın tüketim vergilerine ilişkin politika hedeflerinin nasıl uygulanacağı konusundaki ayrıntıları içermektedir. Geçiş hükümleri ise, Avrupa Ekonomik Topluluğuna girmeye karar vermemiz halinde, katma değer vergisi konusunda ne gibi korunma ya da geçiş dönemi hükümlerinde ülkemizin ısrar edebileceğinin ölçüsü, örneği olmak bakımından özel önem taşımaktadırlar. Yönergenin ekleri ise, Yönergenin içerisinde geçen bazı deyimleri açıklamaktadır. Bu yönergenin bir yandan daha sonraki aşamaları hazırlarken, öte yandan da üye ülkelere büyük bir serbesti tanıdığı ifade edilebilir(14). Bunun sonucu ise, uygulamada büyük farklılıklara yol açması ve Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun ötedenberi düşündüğü Topluluk bütçesinin bir kısmının bu vergi ile karşılanması kararının alınabilmesine olanak vermemesi oldu(15). Aksi takdirde farklı matrah, oran ve istisnalarla alınan vergi hasılatından Topluluğa tahsis edilecek miktarın ülkeler itibariyle dağılımı adaletli olmıyacaktı.

---

(13) Yönergenin metni için bkz.: Dir.67/228/EEC on the Harmonization of Legislation of Member States Concerning Turnover Taxes, Official Journal, 1967, p.1303/67, Spec. Edn., 1967, pp.16-23.

(14) Guieu,Pierre, L'Harmonisation des Taxes sur le Chiffre d'Afaaires de 1958 a aujourd'hui dans le Marché Commun, Reflets et Perspectives de la Vie Economique, Tome: xv, 1976/2, 1976, pp.93-112.

(15) Reugebrink,J., The Sixth Directive for the Harmonization of Value Added Tax, C/ML Rev., Sijthoff and Noordhoff, Alphen, 1978, p.312.

Yönergenin maddelerine göz atacak olursak, birinci maddede, üye ülkelerin katma değer vergisini getirecekleri ve bu uygulamanın ilkelerinin bu yönerge ile belirlendiği ifade olunmaktadır.

İkinci madde, ilkelerin mal ve hizmetlerin arzı ve ithalata uygulanacağını, üçüncü madde uygulama alanının ülkenin egemenlik alanını (karasuları dahil) içerdiğini açıklamaktadır. Dördüncü madde mükellefi, vergiye tâbi işlemlerde bulunan üretici, tüccar veya hizmet sağlayanlar olanak tanımlamaktadır. Beşinci madde malların arzını, malın arz edilme yerine, vergiyi doğuran olayı çeşitli durumlar açısından ele almaktadır. Yedinci madde aynı konuları ithalat yönünden açıklamaktadır.

Tahakkuk ilkelerinden söz eden sekizinci madde, katma değer vergisi matrahının, vergi hariç, mal ve hizmetin satış fiyatına giren her türlü bedeli içereceği hususunu getirmektedir.

Dokuzuncu maddeye göre, üye ülkeler vergi için öncelikle bir "standart oran" belirliyeceklerdir. Bazı durumlarda üye yüksek veya indirimli oranlar da uygulayabilecektir. Burada da daha önceki aşamalarda ödenen vergilerin düşülmesine izin verilecektir. İthalatın vergilenmesi, iç üretime konulandan daha ağır olmayacaktır.

İstisnalardan sözeden onuncu maddeye göre, konsinye mallar, vergiyi uygulayan ülkenin dışına sevkedilen mallar, transit mallar vergi dışıdır. İthalata sağlanan hizmetler için ise, üye ülke tarafından, Roma Andlaşmasının 102. maddesinde ifade edilen konsültasyon düzeni işletilerek vergi dışı bırakılabileceği hükmü bağlamaktadır.

Onbirinci madde vergiye tâbi mal veya hizmet için daha

önce ödenmiş bulunan vergilerin nasıl indirileceğini açıklamaktadır. Bu maddeyi tamamlıyan onikinci madde, bu vergide fatura düzeni ve beyanname esaslarını belirlemektedir.

Onüçüncü madde ise, tahsil kolaylığı bakımından alınabilecek önlemlerin diğer üye ülkelere ve Komisyon'a önceden bildirilmesi ve görüşlerinin alınması öngörülmektedir.

Küçük işletmelerin üye ülkece belirlenecek özel sisteme göre vergilendirilebilmesi, ondördüncü maddeye göre, konsültasyon sistemine uyulmak koşuluyla mümkündür. Tarımsal işletmeler için özel öneri ise Komisyon'ca hazırlanacaktır.

Konsültasyon gereğinin ayrıntıları onaltıncı maddede bulunmakta, onyedinci madde geçiş hükümlerini düzenlemekte, onsekizinci madde uygulamaya geçiş için üye ülkelere 1 Ocak 1970'e kadar süre tanımaktadır. Ondokuzuncu madde Komisyon'a tamamlayıcı metinler çıkarma yetkisi vermektedir.

3- Üçüncü, Dördüncü Yönergeler ve Diğer Kararlar

1967 yılından sonra, 1977 yılında Altıncı Yönergenin kabulüne kadar Konsey, bir dizi karar ve Yönergeyi kabul etmişti. Bunlar, katma değer vergisinin önceden 1 Ocak 1970'de yürürlüğe girmesine dair ikinci Yönerge hükümlerini değiştiren üçüncü, dördüncü ve beşinci Yönerge ile Konsey'in, Avrupa Ekonomik Topluluğu masraflarını karşılamak üzere üye ülkelerin katkıları yerine, katma değer vergisi hasılatının bir kısmının ikamesini öngören 21 Nisan 1970 kararı ve Ekonomik ve Parasal Birlik'in aşamalar halinde gerçekleştirilmesini öngören 22 Mart 1971 kararıdır.

İkinci Yönergenin 1970'de katma değer vergisinin gerçekleştirilmesini öngören hükmünü, iki üye ülkenin (İtalya ve Belçika)uygulayamıyacağını bildirmeleri üzerine, Konsey önce,

her üye ülkenin bu vergiyi getirmesi için iki yıl süre daha veren bir yönergeyi kabul etti(16). Ayrıca aynı yönergede, "ortalama oranlar"ın tanımı, halen alınmakta olan çok-aşamalı vergiler toplamı olarak belirlenmekte, bunların arttırılamıyacağı, katma değer vergisinin uygulanması ile de oranların yeni vergiye uyduralacağı (başka deyişle azaltılacağı) belirtilmektedir.

Bundan sonra İtalya'nın özel durumu ile ilgili olarak kabul edilen iki ayrı yönerge daha vardır. Bunlarda, bu ülkenin katma değer vergisini yürürlüğe sokması ertelenmektedir(17).

21 Nisan 1970 kararı ise(18), Topluluk tarihinde bir aşamayı vurgulamaktaydı. Artık Topluluk bütçesi, 1 Ocak 1975'e kadar, üye ülkelerden gelecek vergi matrahı bir-örnek biçimde belirlenmiş bir katma vergisi hasılatının en fazla yüzde birinin katkısını da içerecekti. Doğal olarak bu karar, Komisyon'a, tüm Avrupa Ekonomik Topluluğunda "benzer" vergi matrahının belirlenmesi konusunda çalışmalar yapma görevini de birlikte getirmekte idi.

21 Nisan 1970 kararlarında 1 Ocak 1975'e kadar geçecek süre "geçiş dönemi" olarak adlandırılırken, bu tarihten sonrasına "normal dönem" adı verilmekteydi. Müşterek vergi matrahının gerçekleştirilmesi normal dönemde tamamlanacak ve katma değer vergisi hasılatının en fazla yüzde biri bundan

(16) Üçüncü yönergenin metni için bkz.: 69/463/EEC on the Harmonization of Legislation of Member States Concerning Turnover Taxes, Official Journal, No.L-320/34, 20 December 1969, pp.551-552.

(17) Yönergenin metni için bkz.: Official Journal, L-283 24 December 1971 ve Official Journal, L-162, 18 July 1972.

(18) Bu kararın metni için bkz.: Official Journal, L-49, 28 April 1970.

sonra Topluluğa verilecekti. Bu karar, Konsey'in 2 Ocak 1971 günlü uygulama kararı ile yürürlüğe kondu(19). Bu metinde de, matrahın birleştirilmesinin, mükellefin, vergi konusu veya istisna edilen işlemlerin de aynı olmasını gerektirdiği, örneğin üye ülkelerin küçük esnaflarını ve tarım kesimlerini korumak için çeşitli uygulamalara girdikleri için, bu hedefin gerçekleşmesinin güç olduğu vurgulanıyordu.

22 Mart 1971 tarihli Konsey kararı(20), daha önce de kaydettiğimiz gibi, devrin Lüksemburg Maliye Bakanı Werner'in adıyla anılan plan uyarınca, Parasal ve Ekonomik Birlik'in gerçekleştirilmesini hedef alıyordu. Bu amaca dönük olarak, evvelce belirttiğimiz gibi bir "vergi alanında yapılacak işler programı" da hazırlanmıştı. Katma değer vergisinin "bir-örnek matrah" üzerinden alınması ve verginin artık ekonomiye bir müdahale aracı olarak görülmesi programın en önemli noktalarıydı.

Sonuçta Nisan 1973'den bu yana yeni üyeler dahil yani "Dokuzlar", katma değer vergisini uygular hale gelmişlerdi. Şu halde "bir-örnek katma değer vergisi esasları" artık belirlenebilirdi. Altıncı yönerge bu amaçla hazırlandı ve çıkarıldı.

4- Altıncı Yönerge

1973'den itibaren bir "Avrupa Vergisi" haline gelen katma değer vergisinin uygulaması her ülkede aynı olmadı. Bu nedenle, Komisyon zaman zaman, üye ülkeleri İkinci Yönergeyi uygulamaya ve sistemlerini birbirlerine yaklaştırmaya çağır-

---

(19) Bu uygulama kararının metni için bkz.: Official Journal, L-3,5 January 1971.

(20) Kararın metni için bkz.: Official Journal, C-28, 27 March 1971.

maktaydı(21). Altıncı Yönerge bu çabaların sonucunda ve uzun tartışma ve değişikliklerden sonra kabul edilmişti(22). Esas itibariyle İkinci Yönerge doğrultusunda fakat ondan daha ayrıntılı olan Altıncı Yönerge, bir anlamda İkinci Yönergede üye ülkelere tanınan geniş özgürlüklerin yol açtığı farklı uygulamaları bir-örnek hale getirebilme kaygusunun ifadesidir. Altıncı Yönerge bazı noktalarda son derece ayrıntılara girmektedir. Bu haliyle ancak konunun uzmanı olan sınırlı bir topluluğa hitap eder görünümdedir(23).

Üye ülkelerin hemen her birisinin korumak istedikleri bazı sektörlerin sözkonusu olması, tartışmaların ve toplantıların uzamasına neden olmuş, sonuçta 17 Mayıs 1977'de Altıncı Yönergenin kabulü mümkün olabilmiştir(24). Yönergenin incelenmesinden bazı konuların "şimdilik" kaydıyla çözümlendiği, belli sürelerde uygulamanın "gözden geçirileceği" rapor hazırlanacağı, "eski uygulamaya devam edilebileceği" gibi ifadeler sıkça yer almaktadır. Bunlara rağmen Altıncı Yönergenin çıkarılabilmiş olmasını bir başarı olarak kabul etmek gerekmektedir. Ülkemizin ileride Avrupa Ekonomik Topluluğuna üye olmaya kesin karar vermesi halinde, ileriye sürülebilecek pekçok argümanın Altıncı Yönergenin hazırlanışında ve içeriğinde bulunduğuna inancımızı da burada açıklamalıyız.

Altıncı Yönergenin çok özet olarak yapısına ise aşağıda değinilmektedir.

---

(21) Nasini,P., Harmonization of National Systems of VAT, 13, European Taxation 39-41 (1937).

(22) Bu yönergenin metni için bkz.: Official Journal, L-145/1 13 June 1977, pp.1-40.

(23) Reugebrink,J., Op.cit., p.313.

(24) Guieu,P., Op.cit., p.110.

i) Giriş hükümlerinde, üye ülkelerin mevzuatlarını bu yönergeye göre değiştirecekleri ve bu işlemin 1 Ocak 1978'de tamamlanacağı hususu yer almaktadır.

ii) Kapsam maddeleri mal ve hizmetlerin üretim ve ithalinin vergilenmekte olduğunu ifade etmektedir.

iii) Uygulama alanı maddesinde, üye ülkelerin tüm topraklarında bu hükümlerin uygulanacağı ifade edildikten sonra bazı üye ülkelerin bazı toprakları uygulama dışında bırakılmaktadır.

iv) Mükelleflerin tanımlandığı dördüncü maddeye göre, üreticiler, hizmet görenler ve ticaret erbabı bu vergiye tâbidir. İkinci Yönergedekinin aynı olan ifade biçimi ile, bu kişilerin faaliyetlerinde kâr amacı gütmeleri şart değildir. Faaliyetin yapılması yeterlidir.

Maddede mükellef tanımı iki bakımdan kısıtlanmıştır. Birinci olarak faaliyetin "bağımsız" olarak yapılması gereklidir. Yani ücret erbabı vergiye tâbi tutulmıyacaktır. İkinci olarak da, faaliyet "devamlı biçimde" sürdürülmelidir. Bununla birlikte üye ülkeler, bazı "arızi" faaliyetleri de vergi kapsamına alabileceklerdir. Örneğin gayrimenkuller ile ilgili faaliyetler bu kapsamdadır. Üyelere uygulama bakımından büyük özgürlükler vermiş olan İkinci Yönergede yer almamış bulunan bu alan, bu kez üye ülkelerin isteklerine göre vergi konusu yapılabilecektir.

v) Vergilenebilir faaliyetlerin açıklanması Yönergenin beşinci bölümünü oluşturan 5-7. maddelerinde yapılmaktadır. Mal ve hizmetlerin arzı veya ithalatı ile ilgili bu hükümler İkinci Yönergedekine

paralel bulunmaktadır. Burada ticaret amacı dışında fakat vergiye tâbi konuda edinilen mal veya hizmetin de vergilenerek, verginin "genel" tüketim vergisi niteliğinin korunmaya çalışıldığını görmekteyiz. Örneğin bir ayakkabıcı, dükkanından kendisi kullanmak üzere aldığı bir çift ayakkabının vergisini ödemek durumundadır. Çünkü bu eylemi herhangi bir tüketicinin bu konudaki davranışından farklı değildir(25).

vi) Vergilenebilir faaliyetin vuku bulduğu yere ilişkin hükümler altıncı ölümü oluşturan 8-9. maddelerde yer almaktadır.

Vergiye tâbi faaliyetin "nerede yapılmış sayılacağı" konusunda İkinci Yönergede yer alan geniş özgürlüğün neden olduğu karışıklık, bu yönergede düzeltilmiş görünmektedir. Önceki Yönergenin hükümleri, üye ülkeler sınırlarını geçen bazı mal ve hizmetlerin bazı üyeler tarafından iki kez vergilenmesi veya hiç vergilenmemesi sonucuna varabilmekteydi. Örneğin Hollanda'da yerleşik bir boyacılık şirketi Federal Almanya'da bir iş aldığında işler karışmaktaydı. Zira Hollanda katma değer vergisinde, hizmeti yapacak kuruluşun kuruluş yerini esas alıp vergi koyduğu ve Federal Almanya ise hizmetin fiilen görüldüğü yere göre vergileme getirdiği için anılan ortaklık iki kez vergi ödemek durumundaydı(26).

Mallar konusunda, eğer malların taşınması sözkonusu ise taşımanın başladığı, değilse malın bulunduğu yer malın arz yeri sayılıyordu. Buraya kadarki hususlar İkinci Yönerge ile aynı idi. Eğer montaj veya kurulma gerekli ise, önceki

---

(25) Reugebrink,J., Op.cit., p.315.

(26) Reugebrink,J., Op.cit., p.315.

Yönergeden bir sapma olarak, varış yeri malın arz yeri olarak alınacaktı. Hizmetlerin yeri konusundaki hükümler ise bu Yönergede oldukça ayrıntılı olarak belirlenmişti. Hizmeti görecek olanın kuruluş yeri vergileme için esas olmakla beraber, bu kurala çok sayıda istisna getirilmişti.

vii) Vergiyi doğuran olay, malların teslim edilmesi veya hizmetlerin görülmesi ile meydana gelmektedir. Üye ülkelerin mevzuatlarında bu konuda maddede yazılı istisnaları yapmalarına (örneğin bazı hallerde verginin bağlı olduğu işleme ait faturanın kesilmesine kadar verginin ertelenmesi gibi) izin verilmektedir.

viii) Vergilenebilir miktar konusunda Altıncı Yönerge, İkinci Yönergeye göre önemli ölçüde ayrıntıyı içermektedir. Vergiye tâbi miktar, malı satın alan veya hizmetten yararlanmanın elde ettiği tüm menfaatlerdir. Bunun belli olmaması halinde benzerinin satın alma fiyatı, bazı diğer hizmetlerde maliyet fiyatı veya piyasa fiyatı da vergiye esas olabilmektedir.

ix) Vergi oranlarına gelince standart oran dışında, üye ülkeler indirimli veya yükseltilmiş oranlar da kabul edebileceklerdir. İthal mallarına uygulanacak oran, dahili orandan farklı olmıyacaktır.

x) İstisnaların sıralandığı onuncu bölüm, 13 maddede, istisnaların üye ülkeler arasında "benzer" olmasının, katma değer vergisinden Avrupa Ekonomik Topluluğuna yapılacak katkının adaletli olmasına yardımcı olacağı ifade olunarak, "ortak istisnalar" sıralanmaktadır. Bunların çoğunluğu, sağlık harcamaları, sosyal hizmetler, eğitim vb.

gibi tüketicilerin kişisel ihtiyaçları ile ilgilidir. Bu kesimlerde girdilerin vergilerinin kalkmamış olduğunu dikkate alırsak, yalnızca katma değerin vergi dışı bırakılması, bu ilk alınan verginin hafifletilmesi anlamını da taşımaktadır.

Bir başka grup istisna yalnız tüketicilere değil kuruluşlara da görülebilen hizmetlerin vergi dışı bırakılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, posta hizmetleri, taşınmazların kiraya verilmesi, banka ve sigorta şirketlerinin işlemleri gibi. Bunların ilk vergileri, yararlanan kurumlar tarafından düşülemediği için, bu kurumların işlemlerinin fiyatlarının artmasına yol açılmaktadır. Bu nedenle 13/c maddesi ile dileyen kuruluşların dilerlerse vergi ödeyebilmesi kuralı getirilmiştir. Yani kuruluş yararlandığı hizmetin vergisini ödeyecek bu arada, ilk vergiyi de mahsup edecektir. Bazı hallerde (örneğin, banka sigorta muamelelerinde) çelişkili olarak, vergiye tâbi olmak, istisna olmaktan daha kazançlı bir durum ortaya çıkarmaktadır.

xi) Yapılacak indirimler onbirinci bölümdeki 17-20. maddelere yer almaktadır. Bu konu, daha önce ödenmiş bulunan vergilerin ödenecek vergiden nasıl düşüleceğinin düzenlenmesidir. Katma değer vergisinin bu en önemli kısmı düzenlenirken, gerçek usul yanında üye ülkelerin, bazı konularda önceden belirlenecek oranlara göre de indirim yapabilecekleri de kabul edilmiştir.

xii) Vergiyi ödemekle yükümlü olanlar 21. maddede sayılmıştır. Vergi borçlusunun, vergiyi alacak ülke sınırları dışında bulunması halinde, başka birisini vergi sorumlusu olarak kabul edebileceği de burada hükme bağlanmaktadır.

xiii) Vergiyi ödemekle yükümlü olanların yapacakları işler onüçüncü bölümde yer almaktadır. Bunlar, bildirimde bulunma, fatura verme, beyanname verme gibi yükümlülükler olarak sayılmakta ve üye ülkelerin dilerlerse bu yükümlülüklerin bazılarını kaldırabilecekleri de ifade olunmaktadır.

xiv) Ondördüncü bölümde 24-26. maddeler yer almakta ve özel durumlara ait ilkeler açıklanmaktadır. Burada öncelikle küçük işletmelere ilişkin hükümler ele alınmıştır. Belçika ve Danimarka dışında tüm Topluluk üyeleri küçük işletmelerin şu veya bu şekilde korunmasından yana görünmektedirler. Bu durum genellikle daha düşük vergi oranı olarak ortaya çıkmaktadır. Küçük işletme tanımı da değişik biçimde yapılmaktadır. Hollanda ve Fransa ödenen vergilere göre "küçüklüğü" ölçerken, diğer üyeler iş hacmini ölçü almaktadırlar. bu konuda üye ülkelerin hepsini bir noktaya getirmek olanağı ortaya çıkmamış olmakla beraber, yıllık iş hacimleri 5000 Avrupa Hesap Birimi ve daha az olan işletmelerin "küçük" kabul edilmesi, bunlara üye ülke dilediği takdirde mevcut mevzuatını uygulaması veya bu Yönerge esaslarına göre yeniden düzenlenmesi, Konsey'in 1 Ocak 1982'den önce konuyla ilgiliyeni çözümlere varma konuları bu Yönergeyle karara bağlanmıştır.

Çiftçilerin vergilenmesi Topluluğun ikinci zor konusunu oluşturmaktadır. Burada da çiftçilerin tanımı yapıldıktan sonra, çiftçilerin katma değer vergisi dışında tutulmakta olduğu hükme bağlanmakta fakat çiftçilerden mal alımı yapanların, önceden belirlenmiş bu sabit oranda vergiyi ödenmiş gibi indirme hakkına sahip oldukları ifade edilmektedir. Bu sabitin hesaplanması da bütün üye ülkelerce aynı yönteme göre ya-

pılmaktadır. Ayrıca Komisyon'a önümüzdeki beş yıl içerisinde tarım kesiminin vergilenmesi ile ilgili öneriler yapmak yükümlülüğü getirilmektedir.

Ayrıca seyahat acentaları için de vergi matrahının hesaplanması ile ilgili özel hükümler bu bölümde yer almaktadır.

xv) Gerçek usul dışında, tahsilatta basitlik sağlıyan veya vergi kaçakçılığını ya da vergiden kaçınmayı önleyen bir başka sistemin uygulanabilmesi de 27. madde ile Konsey'in uygun görmesi koşulunu da içeren bir özel sürece bağlanmış bulunmaktadır.

xvi) 28. madde geçiş hükümlerinidüzenlemekte ve bu dönemin 1 Ocak 1978'den itibaren 5 yıl süreceğini ve süre sonundan 6 ay önce Konsey tarafından uzatılabileceğini öngörmektedir.

xvii) Onyedinci bölüm, katma değer vergisi uygulamasından doğan sorunları inceliyecek ve Komisyon ile üye ülkelerden gelecek temsilcilerden oluşacak komitenin kuruluşu ile ilgilidir.

xviii) 31-38. maddeler çeşitli hükümler başlığı altında önce Konsey'in oybirliği ile bir üye ülkenin üçüncü ülkeler ile bu Yönergenin hükümleri dışına çıkan anlaşmalar yapmasına izin verebileceği kaydedilmektedir. Bir başka madde, Avrupa hesap biriminin nasıl hesaplanacağını(27) göstermekte; kullanılmış maddelerin el değiştirmesi, sanat eserleri, antikalar vb. için ayrı bir karar çıkıncaya kadar mevcut uygulamanın devamının kabulü de bir başka maddeye konu yapılmaktadır.

---

(27) Decision 75/250/EEC, Official Journal, L-104, 24 April 1975, p.35.

Nihayet son hükümlerde, ilki 1 Ocak 1982'de olmak üzere uygulamaya ilişkin raporlar hazırlanacağı, üye ülkelerde birbirine paralel uygulamaların yapılabilmesi için gereğinde yeni Yönerge teklif edileceği ifade olunmaktadır.

5- Diğer Yönerge Taslakları

Altıncı Yönergenin çıkışından bu yana ve dahaçok bu Yönergenin gereği olarak hazırlanan dört Yönerge taslağı elimizde bulunmaktadır.

Bunlardan Yedinci Yönerge önerisi(28), kullanılmış malların, sanat eserlerinin ve antika eşyanın katma değer vergileri konusunda hazırlanmıştır. Taslakta bu konudaki temel sorunlar, "kullanılmış mallar"ın tanımından, halihazırda kullanılmış malların vergilenmesinden ortaya çıkan ve satıcının niteliğinden doğan sorunlar olarak sıralanmakta ve çeşitli çözüm önerilerinden Komisyonca benimsenenler maddeler haline getirilmiş bulunmaktadır. Ekonomik ve Sosyal Komitenin reddettiği bu metin değiştirilerek ve basitleştirilerek yeniden hazırlanmıştır.

Sekizinci Yönerge Taslağı(29) ise, üye ülkeler dışında yerleşik kişilere katma değer vergisinin iadesi yolundaki anlaşmalara ilişkindir. Bu konuda üçüncü ülkelere Topluluğun uygulayacağı ortak bir politika belirlenmesi olanağı bulunamamış, Komisyonca hazırlanan taslakta her üye ülkenin kendi kuralını tesbit etmesi (örneğin karşılıklılık gibi) ilkesi getirilmiştir.

---

(28) Taslağın metni için bkz.: COM(77)735 F, 6 January 1978 ve COM(79)249 F, 14 May 1979. Ayrıca Ekonomik ve Sosyal Komitenin red nedenleriiçin: European Taxation, 1978/7, 18, p.252.

(29) Metni için bkz.: COM (77) 721 F, 3 January 1978.

Dokuzuncu Yönerge taslağı(30) da Altıncı Yönergenin Belçika ve İngiltere dışındaki üyeler açısından yürürlüğe girişini bir yıl daha uzatmaktadır.

Onuncu Yönerge taslağı(31) ise, katma değer vergisinin taşıtlar dışındaki menkul mallara uygulanmasında mal veya hizmetin kim tarafından sunulduğu sorusunu cevaplamaya çalışmaktadır.

E. Mevcut Katma Değer Vergisi Sistemleri

Artık bir Avrupa Vergisi haline gelmiş bulunan katma değer vergisinin üye ülkeler itibariyle uygulamasına geçmeden önce, topluca görünümlerini Tablo 3'den görmeye çalışalım.

Tablonun incelenmesinden de görüleceği gibi, Avrupa'daki en yüksek normal oran yüzde 20.63 olarak İsveç'de bulunmakta, onu Topluluk üyesi Danimarka yüzde 20.25 ile izlemektedir. İndirimli oran konusunda yüzde 2 ile başta giden İsviçre, Topluluk üyesi Lüksemburg'un yüzde 5'lik oranı tarafından izlenmektedir. Lüks mallara uygulanan yüksek oran İrlanda'da yüzde 35/40 değer alabilirken, İngiltere'de yüzde 12.5'te kalmaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu üyesi ülkeler itibariyle bu verginin ayrıntıları da aşağıta özetlenmektedir.

1- Batı Almanya

1 Ocak 1968'den bu yana Batı Almanya her kademeden

(30) Metni için bkz.: COM (78) 246 F, 29 May 1978.

(31) Metni için bkz.: COM (79) 181 F, 11 April 1979.

TABLO 3

Bazı Batı Avrupa Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Oranları
(Yüzde Olarak)

Ülkeler	Normal Oran	İndirimli Oran(1)	Yüksek Oran(2)	Özel Oran(3)
İsveç	20.63	-	-	-
Danimarka	20.25	-	-	-
Norveç	20	-	-	-
İrlanda	20	10	35/40	-
Avusturya	18	8	30	6
Hollanda	18	4	-	-
Fransa	17.6	7	33.3	-
Belçika	16	6	25	-
İtalya	14	6	18/35	1/3/9
B.Almanya	13 (4)	6.5 (4)	-	-
Lüksemburg	10	5	-	2
İngiltere	8	-	12.5	-
İsviçre	7 (5)	2	-	4 (5)

(1) Gündelik kullanılan mallar ve bazı sosyal ve kültürel hizmetler için.

(2) Lüks mallar için.

(3) Bazı endüstriler için (örneğin İsviçre'de oteller ve restoranlar için).

(4) 1 Temmuz 1979'dan itibaren.

(5) Katma değer vergisinin konulmasından itibaren en az iki yıl geçerlidir. Yeni tasarıda bulunan oranlar: % 8, % 2.5 ve % 5'dir.

KAYNAK: Business Facts and Figures, May 1979, Union Bank of Switzerland, Switzerland, 1979, p.8.

tahsil edilen bir katma değer vergisine sahip bulunmaktadır(32). Vergi, girdiler için indirim yapılmasına olanak ver-

(32) Bu verginin analizi için: Inventory of Taxes, 1976 Edition, Commission of the European Communities, Directorate-General Financial Institutions and Taxation, Luxembourg 1976, pp.249-251.

mektedir. Yıllık iş hacimleri 60.000 DM'ı geçmeyen küçük işletmeler düşük vergi ödemeye varan ayrıcalıklı bir işlemden yararlanabilmektedirler. Tarım kesiminin ödediği varsayılarak daha sonraki aşamalarda düşülmesine izin verilen vergi yüzde 3-6 oranındadır. İhracat bu vergiden istisnadır. İthalat da ulusal vergi sistemi ile aynı oranda vergilenmektedir.

2- İngiltere

1 Nisan 1973'den bu yana bu vergiyi uygulamaya başlamış bulunmaktadır(33). Sıfır oranlı vergi ile istisna edilmiş işlemler durumlarında vergi ödenmemektedir. Sıfır oranlı vergide, sunucu vergi almak zorunda olmadığı gibi, daha önce kendisinin ödediği vergileri geri almak hakkına sahiptir. Oysa istisna halinde kendisi vergi tahsil etmemekte, fakat daha önceki aşamada ödenenleri de geri istiyememektedir. Gıda maddeleri, kitap ve gazeteler kamu taşımacılığı, giyim sıfır oranlı vergiye tâbi, bankacılık ve sigortacılık istisna edilen örneklerdir. İhracat sıfır oranlı vergiye tâbidir; ithal malları ithalâtçı muaf olsa bile vergilenmektedir.

3- Belçika

1 Ocak 1971'den bu yana perakende satış aşaması dahil olmak üzere katma değer vergisi uygulanmaktadır(34). Küçük işletmeler için özel indirimli bir sistem mevcuttur. Sistemde ayrıca götürü vergilemeye de yer verilmiştir. Çiftçiler de bazı koşullarla götürü sistemden yararlanabilmektedirler. İhracat vergi dışıdır. İthalat, Benelux hariç, ülke içi vergi kadar vergiye tâbidir.

---

(33) Inventory Of Taxes, 1976 Edition, pp.706-708.

(34) Inventory of Taxes, 1976 Edition, pp.44-48.

4- Fransa

İmalat süreci 1954 yılından beri bu vergiye tâbidir(35). 1968 yılından beri perakende satış aşaması da vergi kapsamına dahil edilmiştir. Sermaye malları için indirime izin verilmektedir. İhracat vergiden istisnadır. İthalat ise, ülke içi vergiye eş vergi yükü altındadır.

5- İtalya

1 Ocak 1973'den beri, girdiler için ödenen verginin indirilmesine izin veren bir katma değer vergisi yürürlüktedir(36). Üretim ve dağıtımın her aşamasından bu vergi alınmaktadır. Küçük işletmeler ve çiftçiler için özel düzenlemeler getirilmiştir. Sermaye malları ile ilgili harcamaların vergisi hemen indirilebilmektedir. İhracat vergi dışı, ithalat iç üretim ile eş vergilidir.

6- Hollanda

1969 başından bu yana katma değer vergisi vardır(37). Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun bu konudaki yönergesine uygun olarak kurulmuş olmasına rağmen, sermaye mallarına yapılan harcamalar ilk dört yılda ancak kısmî indirimden yararlanabilmektedir. Küçük işletmeler vergi dışıdır. Çiftçiler Belçika sistemine benzer biçimde muaftırlar. Tüm ihracat sıfır oranda vergilenmekte, ithalatta ise iç üretime eş dengeleyici bir vergi alınmaktadır.

---

(35) Inventory of Taxes, 1976 Edition, pp.331-333.

(36) Inventory of Taxes, 1976 Edition, pp.500-501.

(37) Inventory of Taxes, 1976 Edition, pp.610-611.

7- Lüksemburg

1969 yılından bu yana katma değer vergisi vardır(38). Daha önceki aşamalarda ödenen vergi indirilebilmektedir. Posta hizmetleri, bankacılık ve sigortacılık gibi bazı hizmetler sıfır oranında vergilenmektedir. İhracat vergiden muaf, ithalat iç üretim vergisine eş vergilenmektedir.

8- Danimarka

1 Temmuz 1975 yılından bu yana yeni ve kullanılmış mal ve hizmetleri kavrayan katma değer vergisi yürürlüktedir. Gazeteler ve spor amaçlı gemi ve uçakların satınalınması ile kiralanması vergi dışıdır. İhracattan vergi alınmamakta, ithalat eş vergiye tâbi bulunmaktadır.

9- İrlanda

1972 yılından beri katma değer vergisi vardır(39). Bazı kamu hizmetleri, sigorta ve bankacılık gibi bazı hizmetler vergi dışıdır. Çiftçiler, aksini seçmedikleri takdirde, vergi dışıdırlar. Vergiden muaf çiftçiler satın aldıkları ilk maddelerin vergisini düşememektedirler.

II. DİĞER GİDER VERGİLERİ

Özel tüketim vergileri biçimindeki gider vergileri için, Roma Andlaşması'nın 99. maddesi Avrupa Toplulukları Komisyonu'na bu vergilerin uyumlanması için Topluluk Bakanlar Konseyi'ne öneri götürülmesi görevini yüklemiş bulunmaktadır. Ne var ki, konunun yakından incelenmesi, mal ve hizmetlerin

---

(38) Inventory of Taxes, 1976 Edition, pp.144-146.

(39) Inventory of Taxes, 1976 Edition, pp.435-436.

gider vergilerinin uyumlaştırılmasının, katma değer vergisi kadar basit olmayacağını göstermektedir(40). Çünkü bu vergiye tâbi malların çeşitleri ve vergilerinin yapıları ile oranları birbirinden çok farklı bir görünüm arzetmektedir. Konu ile ilgili ciddi yaklaşımların ilki Neumark Raporu'nda yer almaktadır.

A. Neumark Raporunda Özel Gider Vergileri

Daha önce de sözünü ettiğimiz gibi Neumark raporu dolaylı vergilerin uyumlanmasını birinci aşamaya alan bir programın gerçekleştirilmesini ön plâna almıştı. Gene rapora göre, ikinci aşamada kurumlar ve gelir vergileri uyumlaştırılması yanında, üye devletlerin hepsinde bulunmayan ve vergi geliri yönünden önem taşımayan özel tüketim vergileri kaldırılacaktı. Dolayısıyla da Neumark Komitesi özel tüketim vergilerinin yakın gelecekte bugün olduğu gibi varış yeri ilkesinin uygulanmasını önermiş, çıkış yeri ilkesine geçişin zaman alacağını ifade etmiş bulunmaktadır.

Varış yeri ilkesinin uygulanması ise, çeşitli ülkelerde alınan farklı özel tüketim vergilerinin ortaya çıkardığı maliyet ve bunun sonucu olan fiyat farklarını gidermeye yetmeyecektir. Zira, bu durumda sınır vergi düzenlemeleri esnasında, ihraç edilen mal üzerindeki vergi, katma değer vergisinin aksine hesaplanamıyacaktır. Roma Andlaşması ise, bu tür vergilerin götürü usulde sınırda geri ödenmesini (iadesini) açıkça yasaklamış bulunmaktadır(41).

Bu durumda teorik olarak iki olasılık kalmaktadır:

Ya bu vergiler genel tüketim vergisi ya da katma değer

(40) Fiscal and Financial Committe Report, pp.126-127.

(41) Fiscal and Financial Committee Report, Op.cit., pp.127.

vergisi içerisine alınarak ortadan kaldırılacak veya bu vergilerden tümüyle vazgeçilecektir. Bu son halde de, ya genel tüketim vergisinin oranı yükseltilerek bu kayıp telâfi edilecek veya vergi hasılatından bütünüyle vazgeçilecektir. Eğer genel tüketim vergileri oranlarında toplu bir yükselme yapmak veya farklılaştırılmış oranlar uygulamak olanağı bulunamazsa özel tüketim vergili malları alan firmaların bu malların vergilerini, ödeyecekleri net katma değer vergisinden düşmeleri yöntemi de benimsenebilir.

Ülkeler arasındaki uygulamalar açısından Maliye ve Vergi Komitesi'nin yaptığı belirlemelere göre, kahve, kakao, çay, tuz, şarap, kibrit, et, oyun kağıtları, sakkarin gibi bazı maddeler bazı üye ülkelerde vergiye tâbi değilken, diğerlerinde vergiye tâbi bulunmaktadır.

Özel gider vergilerine tâbi maddelerin, başka malların üretiminde kullanılmaları sorunu dışında, yalnızca tüketim amacıyla kullanılmaları söz konusu ise, bu vergilerin uyumlanması sorunu, varış yeri ilkesinin, çıkış yeri ilkesine dönüştürülmesi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumda da, bu vergilerin maliyetleri arttıran gerçek vergiler olduğundan hareketle geniş bir uyumlamaya gitmek zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Örneğin biranın İtalya'daki vergi oranı yüzde 0.3, Lüksemburg'un yüzde 1, Almanya'nın yüzde 1.2, aynı sıra ile tütün ve sigaranın vergisi, yüzde 12.7, yüzde 2.6 ve yüzde 6.2'dir. Üyeler arasında bu vergilerin hasılatının toplam vergi hasılatına oranlarının yaklaştırılması bir sorun olacaktır. Hollanda'da özel tüketim vergileri hasılatı belediye ve mahalli yönetimlere gittiği halde, diğerlerinde Devlete (Almanya'da eyalete) kalmaktadır.

Bu vergilerin farklı oranlarda oluşlarının bir başka sonucu ise, bir üye ülkenin ithal ettiği iç üretimi ikame

maddesi ile benzeri iç üretimin vergilerinin mukayesesinde, eğer ikame maddesinin vergisi, ithal edildiği ülkede yüksek ise, ikame maddesinin vergisi ithal eden üye ülkeye, koruma duvarı koymuşcasına etki yapmaktadır. Korunma önlemlerinin Roma Andlaşması ile yasaklandığı dikkate alındığında, uyumlaştırmanın bu hallerde zorunlu olduğu ortaya çıkmaktadır.

B. III Numaralı Çalışma Grubunda Özel Tüketim Vergileri

Maliye ve Vergi Komitesi Raporu ile beraber, 22 Haziran 1959'da Komisyon'ca kurulan III numaralı çalışma grubunun görüşleri de önem taşımaktadır.

Ekim 1963'de bu grubun çalışmalarından bir kısmının sonucu olarak, Komisyon bir memorandum hazırlamıştır. Bu metne göre gider vergileri dört ana gruba ayrılmaktadır:

1. Uyumlaştırılacak tüketim vergileri. Bu gruba alkol, şarap, bira, tütün ve madeni yağlar (petrol ürünleri) dahildir.

2. Uyumlaştırılmasına gerek olmayan fakat kaldırılması da gerekmeyen vergiler. Bunlar özellikle etki alanları bölgesel kalan yükümlülükleri içermektedir. Bu tür vergilerin uyumlanmasına da ileri bir aşamada karar verilebilmesi olanağı vardır. Alkollü içkiler ve şekerli maddelerin ikame edicileri bunlara örnektir.

3. Ortak genel tüketim vergisi içerisine katılacak vergiler. Bu gruba tuz, kibrit ve oyun kağıtlarından alınan vergileri örnek göstermek mümkündür.

4. Nihayet bir dördüncü grup kaldırılabilecek vergilerden oluşmaktadır. Bu gruba yalnızca hasılatı düşük vergiler girmemektedir. Örneğin Fransa, Almanya ve İtalya'da kah-

veden alınan vergiler gibi hasılatı yüksek bazı vergiler de bu grupta düşünülmektedir.

Üye ülkelerin ulusal vergi yönetimlerindeki özel tüketim vergileri görevlilerinin bu memoranduma cevaplarından sonra hazırlanan işlenmiş tütün ile ilgili Yönerge taslağı 4 Haziran 1967'de Konsey'e sunulmuştur. Aralık 1972'de çeşitli değişikliklerden sonra benimsenen Yönerge özel tüketim vergileri konusunda Konsey'in ilk önemli metnini oluşturmuştur.

C. 1967 Uyumlama Programı ve Sonrasında Özel Tüketim Vergileri

Yukarıda, Komisyon'un 8 Şubat 1967'de Konsey'e bir memorandum hazırlıyarak vergiler uyumlaştırma programının 1968 yılında ve 1968 yılından sonra neleri kapsıyacağını ayrı ayrı belirttiğini ifade etmiştik(42). Bu memorandumda özel tüketim vergileri için yer alan hükümler de aşağıda açıklanmış bulunmaktadır.

1- 1968'de Yapılması Gereken İşler

Programa göre(43) üye ülkeler arasındaki rekabet koşullarını bozan bazı özel tüketim vergilerinin en azından yapılarındaki farkların giderilmesi gerekmektedir. Özellikle işlenmiş tütün, bira, şeker, yüksek alkollü içkiler ve şarap bunlar arasında bulunmaktadır. Bunlara ilaveten ortak tarım, ulaşım ve enerji politikalarının uygulanması da bazı özel tüketim vergilerinin oranlarının birbirine yaklaştırılmasını gerektirmektedir. Özellikle yüksek alkollü içkiler, şarap,

---

(42) Tax Harmonization Programme, Supplement to Bulletin No. 8-1967, European Economic Community, Brussels, 1967.

(43) Tax Harmonization Programme, Op.cit., p.3-4.

dizel yağları, diğer bazı petrol türevleri ve şeker bunlara örnek olarak gösterilebilir. Oranlardaki uyumlaştırma zorunluluğu, bu vergilerin yapılarındaki uyumlaştırmanın daha önce yapılması gereğini de ortaya çıkarmaktadır. Monopollerin yeniden düzenlenmesi de işlenmiş tütün, yüksek alkollü içkiler, şarap gibi ürünlerin özel tüketim vergilerinin uyumlaştırma programlarını etkiliyecektir.

Motorlu araçların yıllık yol vergileri de önce yapıları, sonra da oranları uyumlanacak vergilerdendir. Sigorta mukavelelerini içerdiği dolaylı vergiler konusunda, bu hizmetlerin, ortak pazarın her yerine rekabet koşulları bozulmadan arz edilmesini kolaylaştırıcı yönde uyumlaştırılacak biçimde teklifleri hazırlanacaktır.

2- 1968'den Sonra Yapılacak İşler

Memorandumun bu bölümünde, daha uzun vadeli öneriler sıralanmaktadır. Örneğin, işlenmiş tütün, petrol ürünleri ve alkollü içkiler ile ilgili uyumlama Yönerge taslaklarının hazırlanacağı hususu burada yer almaktadır. Ayrıca sermaye hareketlerine ilişkin dolaylı vergilerin de (örneğin damga vergileri, menkul kıymet el değiştirme vergileri gibi) uyumlamaları için Yönerge tasarıları hazırlanacağı da aynı memorandumda ifade olunmaktadır.

1972 yılı geldiğinde, sermaye temini üzerinden alınan dolaylı vergilere ilişkin, 17 Temmuz 1969 tarihli Konsey Yönergesi eldeki başlıca metin idi(44). Bu Yönerge sermaye harçlarının uyumlaştırılmasını ve hisse senedi, tahvil, bono, poliçe gibi kıymetli kağıtların damga vergisinin kaldırılma-

(44) Bu yönergenin özeti için: Schneider,Klaus, (Çev.: Tuncay Gülçür), AET Komisyonu Yönünden Vergi Harmonizasyon Politikası, Maliye Dergisi, 33, Ankara, Mayıs-Haziran 1978, ss.96-97.

sını öngörüyordu. 1972 yılında ise, Konsey, yukarıda belirtiğimiz gibi, işlenmiş tütün konusundaki Yönergeyi kabul etmişti.

Öte yandan gene 1972 yılında Komisyon, Konsey'e bir genel (çerçeve) Yönerge taslağı göndermiş bulunuyordu. Bunda, madeni yağlar, yüksek alkollü içkiler, bira, şarap ve işlenmiş tütün konularındakiler hariç olmak üzere, sınır vergi düzenlemelerine konu diğer tüm özel tüketim vergilerinin kaldırılması öngörölüyordu. Bu teklif Konsey tarafından kabul edilmemiştir. Bununla beraber, bu teklifin önemi Ortak Pazar'ın gelecekte neleri yapmayı amaçladığını göstermesindedir. Özellikle teknik ayrıntılar nedeniyle engellendiği anlaşılan bu teklifte, üye ülkelerin, sınır vergi düzenlemelerine konu olmayan özel tüketim vergilerini muhafaza edebilecekleri, hatta yeni vergiler koyabilecekleri hususları da yer almaktadır. Doğal olarak Avrupa Ekonomik Topluluğu ölçeğinde de yeni özel tüketim vergileri konulabilmesi olanağı vardır. Bu teklif, şarap ile ilgili asgari vergi dışında oranların düzenlenmesi konusunda bir hüküm önerisi getirmemekteydi(45). Muhafaza edilmesi önerilen özel tüketim vergilerine ait Yönerge taslakları da hazırlanmıştır.

Özel tüketim vergileri konusunda fazla yol alınmamış olduğu, bu konuda uzun vadeli ayrıntılı planların elde bulunmadığı buraya kadarki açıklamalarımızla belirtilmeye çalışılmıştır. Bunun en önemli nedeni Avrupa Ekonomik Topluluğu Bakanlar Konseyinin bu konuda harekete geçmek için gereken siyasal motiften yoksun oluşudur. Özellikle bira-şarap örneklerinde olduğu gibi, üye ülkelerde önemli yer tutmakta olan özel tüketim vergileri uyumlama konuları açıldığında, üyeler

(45) Kılıç Hüsamettin, Katma Değer Vergisi, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, I.F.Y. No.419'dan ayrı basım, İstanbul, 1978, ss.139-140.

rahatça "korunmacı" politikaları savunur duruma geçebilmektedir. Arpa ve bira üretimi ile bunların vergi hasılatının yüksek olduğu kuzeyli üyeler uyumlaştırmanın şaraptan başlamasının "uygun olacağını" düşünürlerken, şarap üretimi yüksek güneyli üyeler tam tersinin "uygun olacağı" savındadırlar. Bellidir ki, özel tüketim vergilerinde daha gidilmesi gereken çok yol vardır.

III. DOLAYSIZ VERGİLERDE UYUMLAMA

1957 Roma Andlaşması dolaylı vergiler için açıkça uyumlama hükümleri getirdiği halde, daha önce de belirttiğimiz gibi, dolaysız vergiler için böyle bir hüküm getirmemişti. Ancak Andlaşmanın 100. maddesi, "Ortak Pazar"ın kuruluşu veya işleyişi üzerinde doğrudan etkili olabilecek "idari ve yasal metinlerin" de birbirlerine yaklaştırılması için Yönerge çıkarılması görevini Konsey'e vermekteydi. İşte dolaysız vergilerin uyumlaştırılması için bu madde kullanılmaktadır.

Konu ile ilgili gelişmelerin sırasıyla incelenmesine, Maliye ve Vergi Komitesi (Neumark Komitesi) raporu ile başlıyalım.

A. Neumark Raporu'nda Dolaysız Vergiler

1962 yılında yayımlanan Neumark Raporu tüm diğer vergi konuları yanında dolaysız vergiler üzerinde de durmuştu(46). Rapora göre, ulusal vergi sistemleri arasındaki farklar nedeniyle, gümrük duvarlarının kaldırılmış olmasına rağmen rekabet koşulları bozulmaktaydı. Bir vergi uyumlama programı hazırlanacaksa, çok yakın gelecekte bir sorun teşkil etmeyecek

---

(46) Fiscal and Financial Committee Report, pp.122-123, 139 - 140, 193-203.

bulunan gelir vergisi dışında kalan tüm vergilerin ne olacağı konusu programa alınmalıydı. Kurumlar vergileri ile beraber faiz ve temettülerin kaynakta tevkif edilen vergileri de Ortak Pazar'ın işleyişinde sermaye hareketlerini etkiliyen en önemli vergiler idi.

Komite, şirketlerin vergilenmesi konusunda, dağıtılan kazançların öz finansman amacıyla şirkette tutulan kârlardan daha hafif vergilenmesini öngören ikili kurumlar vergisi sistemini, Avrupa Ekonomik Topluluğu vergisi olarak önermişti. Daha aşağıda açıklayacağımız gibi, çeşitli tartışmalardan sonra, bu görüş terkedilmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, Komite, kurumlar vergisinin, özel kişiler gelir vergisinden çok fazla olmamasını da önermektedir. Yapılacak herhangi bir tevkifat da tümüyle, hissedarın kişisel gelir vergisinden mahsup edilebilmelidir. Böylece rapor, bir kez kurumlar vergisi bir kez de kişisel gelir vergisi şeklinde aynı kârın iki kez vergilenmesinden ortaya çıkan "ekonomik çifte vergilemeye" bir önlem getirebilmek çabasındadır. Uygulamada özel kişilerin elde ettikleri temettüleri her zaman beyannamelerine dahil etmediklerini dolayısıyla söylenen ideal durumun gerçekleşmesinin güç olduğunu da kabul eden rapor, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının asgariye indirilmesi için geniş kapsamlı ve yüksek bir tevkifat oranı önermektedir.

B. Çalışma Grubu'nun Raporu ve Sonrası

6 Ekim 1961'de Avrupa Toplulukları Komisyonu dolaysız vergilerin rekabet koşulları üzerindeki etkilerinin incelenmesi için (IV) numaralı çalışma grubunu meydana getirdi. Grup, ilk çalışmalarından elde ettiği sonuçları "ticari faaliyetten doğan kârların vergilenmesinde tahakkuk esasları ra-

poru" adıyla yayımladı(47). Bu rapora göre, verginin matrahının belirlenmesi yöntemi rekabet koşullarını etkilediği için, hem yeni kurulacak ve hem de mevcut ortaklıkların varlıkları açısından büyük önem taşımaktadır. Çalışma grubu, amortisman yöntemlerini incelerken de normal amortisman oranlarında üye ülkeler arası yakınlıklar ve azalan bakiyeler usulüne doğru gidiş eğilimleri gözlemlediğini de kaydetmektedir.

Yatırımların özendirilmesi alanında ise, üye ülkeler uygulamaları birbirinden çok farklı görünümdedir(48). Çalışma grubu, ekonomik zorunluluklardan (belli bir endüstri dalını veya belli bir bölgeyi geliştirmek gibi) ortaya çıkan bu önlemler dizisinin rekabet koşullarını etkilediğini kabul etmekle beraber önlenemiyeceği sonucuna da varıyordu. Öneri, bu tür uygulamaların önceden Komisyon'a haber verilmesi şeklindeydi.

1967 yılı geldiğinde Avrupa Toplulukları Komisyonu, dolaysız vergilerin uyumlanması ile ilgili bir Memorandum'u Konsey'e sundu(49). Programın amaçları şöylece sıralanmıştı:

1. Üretim maliyeti ve yatırılan sermayenin getirisi üzerindeki vergi etkilerinin, bir üye ülkeden diğer üye ülkeye çok fazla değişmemesini sağlamak,

---

(47) Report on the Basis of Assessment of Taxes on Business Profits, EEC, 5833/IV/64, Brussels, 1964 ve European Taxation, 5, 1965 p.114 ve European Taxation, 1967, pp. 75, 89.

(48) Yatırım özendirme konusundaki vergi önlemlerinin bir listesi rapor ekinde yer almaktadır. Bu konuda bkz.: European Taxation, 7, Amsterdam, 1967, p.75 vd.

(49) Programme for the Harmonization of Direct Taxes, EEC Doc.Sec (67) 1480 F., Brussels, 1967 ve Supplement to the Bulletin of the EEC, No.8, 1967, pp.5-20.

2. Sermaye hareketlerinin vergisel nedenlerle değil, yalnızca ekonomik nedenlerle olması için gerekli ortamı meydana getirmek,

3. "Avrupa Şirketleri" adı verilen tüm üye ülkelere yayılan şirketlerin kurulmasını sağlamak ve şirketlerin birleşmesindeki vergi engellerini ortadan kaldırmak.

Programda 1968 yılından önce ve bu tarihten sonra yapılacak işler ayrılmıştı. Ama 1968 Haziran'ına kadar olarak ifade edilen dönemde hiçbir şey yapılamadı. Kısa vadeli sorunlar bu kadar kısa dönemde gerçekleştirilebilecek ölçüde basit değildi. Sermaye mallarının amortismanı ile ilgili vergi kuralları, sermayenin serbest dolaşımının sağlanması, sanayide birleşmelerin kolaylaştırılması vb. kolayca başarılamazdı.

C. Ana Şirket-Yavru Şirket ve Birleşmelere İlişkin Taslaklar

15 Ocak 1969 tarihinde Avrupa Komisyonu, Konsey'e iki önemli Yönerge teklifi gönderdi. Bunlardan birisi Topluluk içindeki firmaların birleşmeleri, katılmaları, yeniden organize olmaları, devir alınmaları, bölünmeleri ile ilgiliydi. Diğer öneri ise birden çok üye ülkede iştirakleri bulunan şirketlerin vergilenme konularını düzenleme amacını taşıyordu(50). Sırasıyla incelemeye çalışalım.

1- Sınır Aşırı Birleşmeler, Katılmalar

Bir birleşme veya katılmada bilindiği gibi bir şirketin borç ve alacaklarının tümüyle bir başka şirkete transferi

---

(50) Yönerge metinleri ve açıklamaları için bkz.: European Communities "Proposed Directives", European Taxation, 147, Amsterdam, 1969, p.7 ve Supplementary Service to European Taxation, Amsterdam, July 1969.

sözkonusu olmakta ve birleşmenin niteliğine göre, birleşen kurumun hukuki varlığı da sona erebilmektedir. Böyle bir konunun Ortak Pazar içerisinde çözümlenebilmesi başlıca üç sorunun çözümlenmesine bağlı bulunmaktadır(51).

a) Ulusal vergi idarelerince henüz dikkate alınmayan ve aslında bir teşebbüsün gerçek değerinin bir ögesi olan "gizli rezervler"in varlığıdır. Yani iki şirketin birleşmesinden ortaya çıkan hasıla, iki şirketin ayrı ayrı ele alınarak toplanmasından daha fazla bir şeydir. Değerler ülke sınırları içerisinde kaldığı sürece, ulusal vergi yönetimleri için bu konu fazla önemli olmayabilir. Ancak sınır aşırı birleşmelerde, ulusal vergi idareleri kendilerini ülkeden çıkan veya ülkeye giren potansiyelleri dikkate almak zorunda hissetmektedirler.

b) Eğer şirketlerin birleşmesi "katılma" şeklinde ise, bu halde katılan şirketin ülkesi bir vergi mükellefini kaybetmektedir. Bu konuda da önlem gerekmektedir.

c) Nihayet bir başka önemli sorun, birleşme veya katılma olayına konu olan kurumların, üçüncü ülkelerde bulunan varlıklarının vergilendirilmesi meselesidir.

Gizli rezervlerin vergilenmesi konusunda çeşitli önlemler akla gelebilmekteyse de, Komisyon, vergilendirilmemiş aktif değerlerin likid hale gelişine (paraya çevrilişine) kadar vergilenmesinin ertelenmesinden yanadır. Birleşme anında vergi tarh edilmiyecektir. Tabii, verginin ileride alınmasının garantilenmesi de gereklidir. Bu konuda da, Komisyon, devir olan şirketin aktif değerlerinin (gerçek değerleri ile

---

(51) British Taxation and the Common Market, A Volume of Essays, Charles Knight Co.Ltd. pp.131-152'den çev. AET Komisyonu Yönünden Vergi Harmonizasyon Politikası, Klaus,Schneider (Çev. Tunçay Gülçür), ss.85-102.

değil, mukayyet değerleri ile) devir alan şirketin kendi defterlerinde gösterilmesini önermektedir.

Genel olarak devir alınan şirkete ait vergiler ertelenmekle bu alandaki vergi tahsilatı güvence altına alınmış olmaktadır ama, devir alan şirketin başka ülkede olması karşısında, devir alınanın vergilerinin eski yerleşik olduğu ülke tarafından tahsilinin de ayrıca garantilenmesi gerekmektedir. Bu sorun "şirketin ikâmetgâhı" sorununu ortaya çıkarmaktadır. Eğer devir alınan şirket devamlı ikâmetgâh olarak öteden beri bulunduğu ülkede kalırsa, eski ülke vergi alma haklarını elinde tutuyor demektir. Komisyon "devamlı yerleşme yeri" kavramına bu nedenle açıklık getirmek zorunluluğunu hissetmiş bulunmaktadır. Diğer üye ülkelerde de yerleşik olan şirketlerin Topluluk içerisinde elde ettiği tüm kârların şirketlerin "mukîm" olduğu ülkelerde vergilenmesi getirilecek en önemli köklü değişiklik olacaktır(52). Bu amaca ulaşmak için, beş yıllık süreler itibariyle diğer üye ülkelerde de (bazı koşullarda üçüncü ülkelerde) işletmeleri bulunan kurumlar, idare merkezlerinin bulunduğu yerde ve yeryüzündeki tüm kârları üzerinden vergilendirilme yöntemini geçebileceklerdir. Bu hesaplanan vergiden diğer işletmelerin bulunduğu yerlerde ödenen vergiler düşülecektir. Komisyon'a göre bu önerilen sistemin avantajı, tüm kâr ve zararların sınır aşırı biçimde mahsup edilebilme olanağı vermesindedir. Netice itibariyle bazı ülkelerin alabilecekleri vergiden fedakârlık etmeleri anlamını taşıdığı için, taslak, ülkelerce "ileri gittiği" gerekçesiyle eleştirilmiştir(53).

Tasarının bir başka önemli hükmü de sermaye artış kazançlarından kurumlar vergisi alınmıyacağıdır. Ancak taşınmaz

(52) Christianse,Jan H., Op.cit., p.18.

(53) Christianse,Jan H., Op.cit., p.18.

mallar, tahviller, katılma payları, patent ve sınai ve fikri mülkiyet hakları grubu ile hisse senetleri ve diğer menkuller grubu arasında bir ayrım yapılmaktadır. Hisse senetleri ve diğer menkuller ilke olarak bir başka ülkeye transfer edilemiyecektir. Buna rağmen transfer edilirse, önce yeniden değerlenmeleri ve vergilenmeleri gerekmektedir. Öteki grup için ise yalnızca bulunduğu yerlerin belirlenmesi yetmektedir.

Avrupa Ekonomik Topluluğunda halen tartışılmakta olan taslağa yapılan itirazlardan birisi, birleşme ve katılmaların vergilendirilmesi konusunun, ortak kurumlar vergisi ilkelerinin belirlenmesinden sonraya bırakılmasının daha anlamlı olacağıdır; aksi halde sermayenin, düşük kurumlar vergisi olan ülkelere kayması olayı ortaya çıkacaktır. Oysa vergisel nedenlerin, sermayenin yerleşme yerinin belirlenmesinde etkin olması istenmeyen bir durumdur.

Tasarı halen tartışma aşamasındadır.

2- Ana Şirket-Yavru Şirket Vergilendirmesi

15 Ocak 1969 tarihli Komisyon önerilerinden ikincisi, ana şirket-yavru şirket vergi ilişkilerini düzenlemeye çalışmaktadır. Komisyon bu konuda, ana şirketlerin katıldıkları şirketlerdeki katılma payları karşılığı aldıkları kâr paylarının çifte vergilendirilmesinin önlenmesini istemektedir. Taslağa göre, katılınılan şirket tasfiyeye bile gitse, bundan doğan kâr ana şirketin ülkesinde vergilendirilmiyecektir. Tasarıda, ana şirket ülkesinin yüzde 5'e kadar kârı istisnai olarak sabit masraflar karşılığı vergileme kapsamına alabileceği de ifade edilmektedir. Bu ise, zaten halen Avrupa Ekonomik Topluluğunda çeşitli ülkelerde mevcut bir sistemdir.

Katılma ise, bir üye ülkedeki bir kurumun diğer bir üye ülkedeki bir kurumda en az yüzde 20 paya sahip olması

olarak tanımlanmakta ve Hollanda gibi, daha düşük oranları katılma olarak kabul eden üyelerin uygulamaları da benimsenmektedir.

Tasarının önemli bir maddesi, Federal Almanya'daki ikili oranlı kurumlar vergisi uygulamasının Ortak Pazar ölçeğinde genişletilmesine ilişkindir. Almanya'daki uygulamada dağıtılmamış kazançlar yüzde 51 (ayrıca yüzde 3 ek vergi ile yüzde 52,53), dağıtılan kazançlar yüzde 15 (ayrıca yüzde 3 ile yüzde 15,45) oranında vergilenmekte, kârlar yurt dışında bir firmaya dağıtılması halinde ayrıca bir yüzde 25 (artı yüzde 3 ile birlikte yüzde 25.75) vergiye tâbi tutulmaktadır. Tasarı kaynaktaki temettü vergileri toplamının yüzde 25'i aşmamasını öngörmektedir. Bu durumda tasarıya göre, Almanya, kendi ülkesi dışındaki ana firmaya dağıtılan kârın aynı yıl ana şirket ortaklarına dağıtılması koşuluyla, fazla aldığı vergiyi iade etmek zorunda kalmaktadır. Almanya kendi sermaye piyasasındaki kolaylıklar sağlayan uygulamalarının kendi aleyhlerine tüm Ortak Pazar ülkelerine genişletildiğini ileri sürerek karşı çıkarken, Fransa da ana şirketin "Avrupa"lı olmasını yani en az yüzde 51'ine Avrupa ülkelerinde yerleşik firmalarca sahip olunması koşulunu, kolaylıktan yararlanmak için ön şart olarak ileri sürmektedir. Bu konu daha çok Amerikan firmalarını hedef almaktadır. Diğer eleştirilerden bazıları, Belçika ve Fransa'nın uyguladıkları ve aşağıda açıklanacak "izafe" sisteminin sağladığı avantajların, örneğin kurum kazançlarının hem şirket elinde, hem de dağıtılan kârı alanın elinde iki kez vergilenmesi demek olan "ekonomik çifte vergileme"yi hafifletici etkilerinin dikkate alınmadığı noktasında toplanmaktadır. Halen tartışmaları devam eden taslağın Yönerge haline gelmesi ile önemli bir aşamanın gerçekleştirileceği açıktır. Ancak tüm bu konuların, kanımızca kurumlar vergisinin ortak esaslara göre uygulanması konuları halledilmeden önce gerçekleştirilmesi olanağı zayıftır. Kaldı ki mantık da bunu gerektirmektedir. Aksi takdirde vergi yükü dü-

şük bölgelere sermaye kayması olayı ortaya çıkacaktır.

D. Kurumlar Vergisi İle İlgili Gelişmeler

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, 1968 yılı sonunda kurumlar vergisi ile ilgili bazı gelişmeler ortaya çıkmışsa da herhangi bir metnin ortaya çıkması sağlanamamıştı. 3 Kasım 1969'da Komisyon'un talebi üzerine Prof. Van der Tempel'in üye ülkelerde kurum kârlarının vergilenmesi ile ilgili olarak hazırladığı mukayeseli analitik incelemesi tamamlandı(54). Bu çalışmada, Avrupa'daki klâsik, iki oranlı ve izafe (kredi) sistemi diyebileceğimiz üç ana sistem ile diğer tâli sistemleri derinliğine inceleniyordu.

Raporda üç ana sistem şöylece karakterize edilmekteydi(55):

1- Klasik Sistem

Bu sistemde, Kurumlar Vergisi ve tüm gelirleri içeren (sentetik) gelir vergisi birbirlerinden bağımsızdır(56). Ku-

(54) Tempel,A.J. van den, Corporations Tax and Individual Income Tax in the European Communities, Studies Competition of the EEC Approximation of Legislation Series, No.15, Luxemburg 1970 ve Cahiers de Droit, Fiscal International, Volume 55 a, IFA, Congress, Brussels, 1970.

(55) van den Tempel, Op.cit., p.7.

(56) Nitekim aynı konu Musgrave tarafından da aynı biçimde ele alınmıştır. Ancak Musgrave "özellikle halka açık olanlarda durumun bu olduğunu" ifade ettikten sonra, "yüksek oranlı mutlak bir kurumlar vergisine taraftar olmadığını, bunun ödeme gücü ilkesini ve yatay vergi eşitliğini zedeliyeceğini" belirtmektedir. Çünkü, yazara göre, vergi ödendiğinde "birisinin net serveti azalacaktır". Bu kişi, kurum sahibi, yönetici, işçi veya tüketici olabilir. Bununla beraber, vergi tümüyle yansıtıldığında ekonomik çifte vergileme yoktur. Yani "yansıma olduğu ölçüde kurumlar vergisi (kişisel gelir vergisinden ayrı olarak) alınabilir". (Musgrave,Richard A., The Theory of Public Finance, 1959, International Student Edition, p.174).

rumlar vergisi hem dağıtılmamış ve hem de dağıtılan kazançlar için aynı orandadır. Kurumlar vergisine tâbi tutulmuş bulunan kârdan alınan temettü, kişisel gelir vergisi içerisinde diğer gelirlerle birlikte ve aynı biçimde vergilenmektedir. Sistem, raporun hazırladığı 1970 yılı itibariyle Lüksemburg, Hollanda ve İngiltere'de mevcuttur. Daha önce de Almanya ve Fransa'da uygulanmaktaydı.

2- İkili Oran Sistemi

Temettüler üzerindeki ekonomik çifte vergilemeyi azaltmak için, dağıtılan kazançlar, diğer kârlara göre daha düşük oranda vergilenmektedir. Daha sonra temettü, kişisel gelir vergisi içerisinde diğer herhangi bir gelir gibi vergilenmektedir. Başka deyişle ekonomik çifte vergilemeyi azaltma önlemi, kurum aşamasında uygulanmaktadır. Bu sistem de, değindiğimiz gibi, 1970 yılı itibariyle Federal Almanya'da mevcuttu.

3- Kredi veya İzafe Sistemi

Kurumlar vergisi dağıtılan veya dağıtılmamış kazançlar için aynı orandadır. İktisadi çifte vergilemeyi azaltmak üzere bu sistemde dağıtılan kazançlardan alınan kurumlar vergisinin bir kısmı kişisel gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Yani ekonomik çifte vergilemenin etkisi, temettüyü elde eden hissedar düzeyinde hafifletilmeye çalışılmaktadır. Bu sistem de 1970 yılı itibariyle Fransa'da mevcuttu. Kurumlar Vergisinin Fransa'da yüzde 50 olarak alınan miktarının yarısı, şahsi gelir vergisine mahsup ediliyordu.

"Yönetimi kolay ve uluslararası alanda daha tarafsız (nötr) olduğu için" rapor klasik sistemi önermişti(57). Ku-

(57) Tempel raporunun bir eleştirisi için: Christiaanse, Jan H., Op.cit., pp.22-29.

rumlar vergisi ile gelir vergisi arasında ilişkisizliği (non-integration) öngören bir sistemin, Komisyon tarafından seçilmesi, kesinlikle bu sistemin uygulanacağı anlamına gelmiyordu. Komisyon üyelerin den Vogelaar'a göre(58), bütünleşik (integrated) sistemlerin, ayrık (non-integrated) sistemler ile mukayesesinde açık bir üstünlüğü gösterilemediğine göre, yansızlık özelliği olan ayrık sistemlerin belirlenmesi yerinde bir tercih idi. Ancak üye ülkeler yansızlık ilkesini zedelemiyen bütünleşik sistemleri uygulayabilmekte özgür idiler. Yansızlık burada, uluslararası sermaye ve temettü akımlarının vergileme nedenile yön değiştirmemesi anlamına geliyordu.

22 Mart 1971'de bilindiği gibi Avrupa Ekonomik Topluluğu Bakanlar Konseyi, ekonomik ve parasal birlik konusundaki kararı kabul etmişti(59). Buna göre Ortak Pazar'ın gereğince işleyebilmesini sağlamak üzere, sermaye hareketleri üzerinde etkisi olan bazı vergiler, özellikle tahvil faizleri ve temettülerin tevkifatı uyumlaştırılacaktı. Kurumlar vergilerinin "yapılarının" uyumlanması gereği de kararda yer alıyordu. Ancak bu metin ile ilk kez dolaysız vergilerin uyumlanması zarureti bir hedef olarak bir Topluluk metninde belirtilmiş oluyordu.

21 Kasım 1973'de, Komisyon'ca yayımlanan bir haber bülteni ise yepyeni bir haberi yayıyordu(60). Vergi kredisi

---

(58) J.W.Vogelaar 1973'te AET Komisyonunda Vergi Sorunları Genel Direktörü idi. Burada kaydolunan görüşleri 18 Mayıs 1972'de Amsterdam'daki konuşmasından (A Comparative Analysis of the Classical, Dual Rate, and Imputation Systems, and a Examination of the Corporate Tax Systems in Belgium, France, Germany, Italy, the Netherlands and the United Kingdom. European Taxation, 1/112-74 (1972), p.12) ve 1974'deki Alman, Hollanda Ticaret Odasındaki konuşmasından (A Summary: Intertax 1974/2, pp.72, 74) alınmıştır.

(59) Official Journal, C-28, 1971, p.1-4.

(60) Bulletin of the Economic Communities, 1973-11, Luxembourg, pp.23-24.

(izafe) yoluyla birbiri ile bütünleşmiş kurumlar-gelir vergilerinin sağlayacağı avantajların, ayrık vergi düzenlemelerinin sağlayacağı avantajlardan daha fazla olduğu Komisyon'ca kabul edilmekteydi. Komisyon bu kez de "kredi" sisteminin Avrupa kurumlar vergi sistemi olarak benimsenmesinden yanaydı.

Kasım 1973-Haziran 1975 bu konudaki tartışma ve danışmalarla geçti(61). İş alemi tasarıyı uygun karşılarken, sendikalar, kredi sisteminin sermayedarlara yeni bir vergisel çıkar olduğu gerekçesiyle karşı çıkıyorlardı.

23 Temmuz 1975'de nihayet Komisyon, Ortak Kurumlar vergisi ve kaynakta kesme yöntemleri ile ilgili Yönerge taslağını Konseye sundu(62). Halen tartışılan taslak budur. Avrupa Parlamentosu'ndan görüş alınma aşamasında bulunan bu önemli taslak ile ilgili olarak Komisyon üyeleri, Topluluk organlarında siyasal yönden bir istek yoksa kamu oyunun da dolaysız vergi uyumlamasına gereken önemi vermiyeceğini ifade ederek gecikmeden ötürü zaman zaman şikayetçi olmaktadırlar(63).

E. Ortak Kurumlar Vergisi Taslağı

Uzun müzakerelerden sonra ortaya çıkan taslak bir

---

(61) Bkz.: Eight General Report on the Activities of the European Communities, Luxembourg, 1975, p.88.

(62) Commission of the European Communities: Proposal for a Directive of the Council Concerning the Harmonization of Systems of Company Taxation and of Withholding Taxes on Dividen Brussel, 1975, COM (75) 392 Final.

(63) Speech by Mr.Richard Burke, Member of Commission of the EEC, on the Proposed Directives for Harmonization of Corporati Tax Systems at the European Parliament, Luxembourg, 7th May 1979.

açıklayıcı memorandum ile madde metinlerinden oluşmaktadır.

1- Memorandum Metni

Memorandumda, kısmen bütünleşmiş bir sistemin ortak kurumlar vergisi bazı olanak seçilmesinin nedenleri şöylece sıralanmaktadır:

a) Ekonomik çifte vergileme nedeniyle şirketlerin kâr dağıtımı arzuları azalmakta ve dış kaynaklar yerine işletmeler öz finansmana daha çok gider hale gelmektedir. Komisyon'a göre "hernekadar öz finansman her zaman kötü birşey değil ise de" gene de "işletmenin finansman yönteminin vergi etkisinde şekillenmemesi" gerekmektedir.

b) Tahvil çıkarımı ya da borçlanma yoluyla finansman cazip hale gelmiştir. Çünkü bunlara ödenen faiz masraf kaydedilebilmektedir. Böylece Komisyon'a göre hisse sahibi olmak bir anlamda cezalandırılmaktadır. Bu noktada faizin gider olarak kaydedilmesinden doğan yararın kime gitmekte olduğunun analizinde yarar vardır. Tasarruf sahibi parasına "piyasa koşullarının belirlediği" faizi aldığına göre, ilâve kârı yoktur. Faizin gider kaydedilmesinden doğan vergi azalışı firmaya gitmektedir. Bundan da nihai olarak hissedarların yararlandığı rahatça ileri sürülebilir.

c) Klasik sistem ya da ayrık sistem, Komisyon'a göre, kârların dağıtımını engellemekte ve böylece kaynakların optimal dağılımına katkıda bulunmamaktadır. Çünkü o firmanın yatırım yapmasının optimaliteye faydası piyasa koşulları ile test edilmemiştir. Karşıt olarak hemen ilave edilebilir ki, kredi (izafe) sistemine göre kârların tümü de dağıtılmış olsa, kişiler "daha çok tanıdıkları" firmaya kaynaklarını tahsis etme yönünde sapmalıdırlar. Başka deyişle kişiler, dağıtılan kârı ihtiyaç halinde, aynı şirkete tahsis etmeyi, diğer

bir şirkete tahsis etmekten daha çok yeğlemektedirler. Riskin dağıtılarak, ortalama verimin optimizasyonu ve güvenliğinin sağlanması kuramları aksini söylese de.

Komisyon, memorandumda ayrıca, stopaj üzerinde de durmakta ve kredi sisteminin getirdiği bir anlamda kaynakta kesme usulüne rağmen, vergi kaçakçılığı eğilimini azaltmak için ayrıca bir kaynakta kesme sistemi getirilmesini önermektedir. Bunun miktarını yüzde 25 olarak belirliyen Komisyon, kurumlar vergisi kredisi ile birlikte toplam olarak yüzde 50 kadar verginin kaynakta kesilmesini öngörmektedir. Ancak uluslararası çalışan kurumların kaynakta kesilen vergileri daha önce açıklamaya çalıştığımız gibi vergi anlaşmaları yoluyla hasılatının tahsis yönü belirlenemediği sürece, sermayenin Avrupa Ekonomik Topluluğuna doğru kayma eğilimine girmesine neden olacaktır. Aksi halde, yabancı kurum daha ağır bir vergi yükü altında kalacaktır. Dışa açılmaya çalışan ve Avrupa Ekonomik Topluluğuna dahil ülkelerde, vatandaşlarına ait çeşitli işletmeler bulunan ülkemiz açısından bu sorun daha da önem kazanmaktadır.

Öte yandan açıklayıcı memorandum, yabancı ülkelerde mukim olan Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkelerine dahil ülkeler şirketleri hissedarların vergi kredisinden yararlanamıyacaklarını öngörmektedir. Bu konu şirket ortağı bulunan şirketler ve kişiler için aynıdır. Aynı şekilde, Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkelerinde çalışan yabancı şirketler de vergi kredisine hak kazanmamaktadırlar. Bu sorunun tek çıkar yolu, ilgili ülke ile ilgili üye ülkenin aralarında özel anlaşma bulunması halidir. Halen İngiltere ve Fransa bu türden ikili anlaşmalara sahip üyelerdir.

Buna karşılık, Ortak Pazar ülkelerinden üçüncü ülkelere gitmiş bulunan sermaye açısından durum, gidilen ülkenin kurumlar vergisi yükünün, Topluluk ülkesindeki izafe siste-

mindeki vergi yükünden daha ağır olduğunda önem kazanmaktadır. Bu halde, yani Ortak Pazar içerisinde çalışıldığında daha düşük bir vergileme ile karşılaşılmakta ise, özel yatırımcılar Ortak Pazar ülkeleri dışında çalışmak istemiyebilirler. Klasik (ayrık) sistemin öngördüğü daha ağır vergilemeye göre izafe sisteminin sermayenin dışarıya çıkışını engelleyici özelliğinin daha fazla olduğu söylenebilir. Bu açıdan Yönerge önerisi üye ülkeler arasında kaldırmaya çalıştığı sermaye hareketleri engellerinin tümünü, üye ülkeler ile üçüncü ülkeler arasında korumaktadır. Yabancı sermaye ihtiyacı içerisindeki üçüncü ülkelere sermaye gidişini büyük ölçüde engelleme potansiyeline sahip bu sorun, üçüncü ülkenin vergilerini indirmesi ile de çözümlenemeyebilir. Çünkü üye ülkeler çoğu kez üçüncü ülkenin daha az aldığı vergi yerine telâfi edici vergiler koymaktadırlar. Bununla beraber, kredi sistemini üçüncü ülkelere tanımaktan alıkonmuş değillerdir, fakat ifade ettiğimiz gibi, ikili anlaşmalar dışında, bu olanağı kullanan yani genel olarak tüm ülkelere sermaye gidişine yardımcı ülke yoktur.

2- Tasarının Maddeleri

1975 tasarısı, teknik yönden basitlik ve uluslararası yansızlık (nötralite) ilkelerine öncelik verilerek hazırlanan 1970 tasarısına göre değişik önceliklere sahip bulunmaktadır. Burada kişisel eşitlik, iktisadi etkinlik ve verginin tarafsızlığı ilkeleri ön plândadır(64). Ayrıca, Ekim 1972'deki Paris Zirvesinde tekrar edilen, 1971 Ekonomik ve Parasal Birlik konusundaki Konsey kararı bu ilkelere katkılarda bulunmuştu(65). Vergi uyumlaması artık, üye ülkeler ekonomilerinin

(64) Soldati,Michele, Taxing Corparate Income: European Harmonization and the Italian Experience, The American Journal of Law, Vol.24, No.2, Spring 1976, Berkeley California, p.266.

(65) Bkz.: Council Resolution on the Economic and Monetary Union, 1971, Official Journal, C-28, pp.1-4.

birbirleri ile kaynaşmasının ve istikrar içerisinde ekonomik büyümeye yardımcı vergi politikasının da bir aracıydı.

Komisyon, Avrupa ölçeğinde vergisel şeffaflığa yani vergisel etkilerin tüm üye ülkelerde aynı ölçüde hissedilmesi ortamına geçiş için zamanın henüz gelmediği gerekçesiyle tek oran teklif etmekten kaçınmaktaydı. Onun yerine oranlarda bir dalgalanma marjı önerilmişti. Tasarı esaslarına göre, ayrıca:

a) Kişisel gelir vergi sistemlerinde değişiklik yapılmıyacaktır,

b) Herbir üye ülke yüzde 45'den az, yüzde 55'den çok olmayan bir tek oran belirliyecektir,

c) Herbir üye ülke, kurumlar vergisi kredi (izafe) oranını, dağıtılan kâra, bu kâr dolayısıyla ödenen kurumlar vergisinin ilâvesinden sonra bulunacak oranın yüzde 45'i ile yüzde 55'i arasında tesbit edecektir(66). Genel uygulamaya uygun olarak temettünün oranı cinsinden kredinin ifade edilmesi halinde, kurumlar vergisi ödendiğinde izafi olarak kişisel gelir vergisinin de yüzde 36.81 ile yüzde 67.2'si de ödenmiş sayılmaktadır.

Kaynakta kesme oranı ise, üye ülkeler arasında veya üçüncü ülkeler ile yapılan anlaşmalar dışında, yüzde 25 oranındadır. Dağıtılan temettünün kim tarafından elde edildiğine bakılmaksızın bu stopaj yapılacaktır. Oysa, temettü dağıtımından pay alanların kredi (izafe) sisteminden yararlanması ile yararlanmaması arasında vergi yükü farkı ortaya çıkacaktır. Kredi (izafe) oranı yüzde 37-67 arasında değiştiğine göre, krediden yararlanması halinde temettü sahibinin stopaj

(66) Örneklerle açıklama için bkz.: Proposal..., COM (75) 392 F., Brussels, 1975, p.8-9 ve Soldati, Op.cit., pp.269 - 270.

yükü yüzde 15-18 arasında olacaktır(67). Krediden yararlanılmıyorsa yüzde 25 stopajın tümü net yük olacaktır. Sonradan mahsup edilsin edilmesin toplam yük (kurumlar vergisi artı stopaj), yüzde 45 vergi için yüzde 58.75 ve yüzde 55 vergi için yüzde 66.25 oranındadır. Yani mahsup işlemine tâbi olmayan diyelim bir üçüncü ülke şirketi, yüzde 58.75-66.25 kârı daha başlangıçta kaybetmiş olacaktır. Üçüncü ülke şirketlerinin nihai olarak bu ölçüde vergilenmesi, Ortak Pazar ülkelerine doğru sermaye akımlarını olumsuz yönde etkiliyebilir. Tabii ikili anlaşmalar yolu belirttiğimiz gibi, açık bulunmaktadır.

Tasarıda, yer alan bir başka vergi konusu da "telâfi edici vergi"dir. Bu, herhangi bir nedenle (istisna vb.) kurumlar vergisinin normal oranından daha düşük oranda alınması veya hiç alınmaması halinde, kurumun, normal krediye tekabül eden miktarda vergiyi ödemesini ifade etmektedir. Başka deyişle, kurum, eğer tam vergi ödeseydi bu verginin ne kadarı "kredi" yoluyla, kişisel gelir vergisinde mahsup edilecek idiyse o kadar vergiyi, vergiye tâbi olmayan veya vergisi düşük oranlı olan kârdan keserek vergi dairesine ödeyecektir. Yani bir ön ödeme sözkonusudur. Çeşitli üye ülkelerde (örneğin Fransa ve İngiltere'de) halen bu sistemin farklı uygulamaları vardır(68).

Bunun dışında, Yönerge tasarısı, yukarıdaki açıklamaların ayrıntılarına ait hükümleri, tanımları, geçiş hükümlerini de içermektedir.

---

(67) Hesaplanış formülü ve türetilmesi için bkz.: How the EEC Commission Proposes to Harmonize the Systems of Corporation Tax and of Withholding Taxes on Dividends, European Taxation, Vol.16/2-4, March-April 1976, p.129.

(68) Daha fazla açıklama ve "vergiye tâbi olmayan veya düşük oranlı vergiye tâbi kârdan dağıtılan temettünün tanımı için bkz.: How the EEC..., Op.cit., pp.69-82.

IV. DİĞER UYUMLAMA KONULARI

Avrupa Ekonomik Topluluğunda sık sık duyulan "herşey uyumlaştırılacak" sözlerine uygun olarak, daha pek çok konuda devamlı bir hazırlık göze çarpmaktadır. Ne var ki bugüne kadarki çabalarla erişilen nokta, bu işin pek de kolay olmıyacağını ve ülkeler arasındaki uygulama farklarının sanıldığından daha fazla olduğunu göstermektedir. Genel ekonomi politikasının bir parçasından başka birşey olmayan vergileme politikaları da bu devamlı uyumlaştırma süreci içerisinde ele alınmaktadırlar. Buraya kadar anlatılan dolaysız ve dolaylı vergilerle ilgili konuların dışında kalan ve önemli görünen bir Yönerge ile bazı Yönerge taslakları da aşağıda incelenmiştir.

A. Kollektif Yatırım Kurumları

Yukarıda ifade edildiği gibi, Ortak Kurumlar Vergisi uygulaması taslağı kısmî bir "izafe" sistemi getirmektedir. Başka deyişle, ödenen kurumlar vergisi kısmen, ödenecek kişisel gelir vergisine mahsup edilmektedir. Böylece de, aynı gelirin hem kurum kazancı ve hem de kişisel gelir içerisinde vergilenmesinden doğduğu kabul edilen ekonomik çifte vergileme olayı kısmen ortadan kaldırılmış olmaktadır.

Orta ve küçük tasarruf sahiplerinin tasarruflarının yoğun olduğu piyasalarda bu tür tasarruf sahiplerinin hisse senetleri alarak katıldıkları yatırım ortaklıklarında, küçük ve orta ölçekli tasarruf sahiplerinin bu tür kurumlar vergisi kredisinden yararlanamadığını dikkate alan Komisyon, bu konuda bir öneri hazırlayarak, Yönerge biçiminde kabul edilmesi için Konsey'e sunmuş bulunmaktadır(69). Genellikle, Avrupa'da

---

(69) Teklif metni için bkz.: Proposal for a Council Directive and the Application to Collective Investment Institutions of the Council Directive Concerning the Harmonization of Systems 18 July 1978, COM/78 340 F.

yatırım kurumları aracılığıyla yatırım yapılmakta olduğu noktasından hareket edilerek hazırlanan taslakta, hangi ülkedeki hangi tür kurumun kapsama gireceği sayılmıştır.

Ortak Kurumlar Vergisi taslağında, krediden yararlanacak olan, temettü dağıtımından pay alan ve kişisel gelir vergisi açısından bu nedenle vergi yükümlüsü olan kişi olarak belirlenmiştir. Ancak kollektif yatırım konusunda temettü önce şirkette toplanmakta sonra dağıtım yapılmakta olduğuna göre, küçük yatırımcı krediden yararlanamamaktadır. Taslak, bu krediyi, kollektif yatırım şirketinden, onun iştirakçisi küçük tasarruf erbabına intikal ettirmek üzere hazırlanmıştır. Bu konuda, kollektif tasarruf kurumlarının çok çeşitli olmaları nedeniyle, bunlara Avrupa Ekonomik Topluluğunda uygulanan tüm hükümlerin uyumlanması yerine, yalnızca kurumlar vergisi kredisi ile onun bir tamamlayıcısı olan kaynakta kesilen gelir vergisinin, kârdan nihai olarak yararlanana aktarılması yolu seçilmiştir.

Bu uygulamanın da teklife göre (karşılıklı anlaşmalar hariç) üçüncü ülkelere tatbiki mümkün değildir.

Bir diğer maddeye göre de kollektif tasarruf kurumlarının bu uygulamadan yararlanabilmesi için yatırım sermayesini "halka açık" biçimde toplamış olmaları gerekmektedir. Ancak üye ülkeler aksine karar verebileceklerdir.

Tasarının diğer maddeleri konunun ayrıntıları ile ilgili bulunmaktadır(70).

---

(70) Tasarı metninin bir açıklaması için bkz.: EEC-Another Step Forward to Tax Harmonization, The Proposed Directive on Taxation of Investment Fund Income, by Richard P.Çasna, European Taxation, Vol.18, 1978/11, Amsterdam, 1978, pp.372-383.

B. Çifte Vergilemenin Önlenmesinde Hakemlik .

Ortak Pazar Komisyon'u farklı üye ülkelerde bulunan birbirleri ile ilişkili kurumların fiyatlamalarının zaman zaman, tamamen bağımsız şirketlerin belirliyebileceği fiyatlardan farklı olduğu olgusundan hareket ederek konunun vergi yönünün halledilmesi için bir başka öneri daha hazırlamış bulunmaktadır(71). Uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın en büyük ve önemli konularından birisi olan bu husus, firmaların "boyutları kadar pazarlık gücü" (dealing at arm's length; arms length bargaining) ne sahip olmaları gerektiği ilkesi olarak anılmaktadır. Yani birbirleriyle ilişkili firmaların mal ve hizmet fiyatlarının birbirlerinden bağımsız firmaların fiyatlarından farklı olmaması gerekmektedir.

Konus 1977 OECD Model Andlaşmasının 9. maddesinde, pek çok vergi yasasında ve vergi anlaşmalarında yer almaktadır. Ancak üye ülkeler açısından sorunun daha köklü biçimde çözülebilmesi için bu tasarı hazırlanmış bulunmaktadır.

Tasarıya göre, daha önce kabul edilmiş bulunan ve aşağıda sözünü edeceğimiz bir Yönergeye göre üye ülkelerin vergi yönetimleri işbirliği yaparak, uluslararası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemeye çalışırken, bu çabadan elde edilecek olumlu sonuç, bir "fiyat ayarlanmasına" yol açacaktır. Eğer bir üye ülkedeki vergi idaresinin davranışı ile o ülkedeki bir firmanın kâr rakamları değiştirildiğinde diğer ülkedeki kâr rakamı aynı kalırsa yani azaltılmazsa, diğer ülkedeki firma yüksek vergilenmiş olacaktır. Bu durumda, ulus-

---

(71) Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfers of Profits between Associated Entreprises (arbitration procedure), Official Journal, C-301, December 21, 1976, p.4 ve European Taxation, Vol.18, 1978-4/5, Amsterdam, 1978, pp.149-151.

lararası çalışan bu firmalar grubu bir çifte vergileme (aynı kaynağın birincisinde cezalı, öbür ülkede normal vergi uygulaması sonucu iki kez vergilenmesi) durumu ile karşı karşıya kalacaktır. Doğal olarak bu tür sonuçlar, Ortak Pazar'ın özen gösterdiği rekabet koşullarının oluşturulması ve korunması ilkesini zedeliyecektir.

Şu halde, vergi yönetimlerinin bilgi değişimlerinin etkinliği arttığı ölçüde ve sonuçta bir üye ülkede saklanmış kaçaklar ve yeni vergi kaynakları keşfedildikçe, çifte vergileme olasılığı da o kadar artıyor demektir. Bunun anlamı, vergi yönetimlerinin yalnızca bilgi değişimi şeklinde işbirliğinin yeterli olmadığıdır.

Bu durumda Komisyon, yapay kâr transferlerini ve çifte vergilemeyi engellemek için bir "karşılıklı uyuşma süreci" önermektedir. İkili vergi anlaşmalarındakine benzer bu kurallar uyarınca, bir çifte vergileme veya çifte vergileme olasılığı olduğunda ilgili taraflar ulusal vergi yönetimlerine başvurarak karar alınmasını istiyeceklerdir. Böyle bir başvuru durumunda, başvuru yapılan ülke diğerini durumdan haberdar edecektir. Eğer ayrı ayrı tüm çabalara rağmen konu üye ülkeler vergi yönetimlerince çözümlenemezse, bağımsız kişilerin de katıldıkları bir uzmanlar komitesi sorunu nihai olarak karara bağlıyacaktır. Taraflarca karara uyulması zorunludur. Kabul edildiği takdirde öneri, egemenlik haklarından sayılan vergi alma hakkının kullanımının bir anlamda bir bağımsız uzmanlar grubuna devri ya da egemenlik hakkından sınırlı bir şekilde vazgeçme anlamını taşıdığı için Avrupa'nın birleşmesinde önemli bir aşamayı oluşturacaktır.

C. Vergi Kaçakçılığı ve Topluluk

Vergi kanunlarının ülkenin hükümranlık alanının dışında uygulanamayışından ve ülke içinde vergi yönetimlerinin et-

kinliğinin yeterli olmayışından doğan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olaylarını asgariye indirmek için bilgi değişimi, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Konseyin 19 Aralık 1977 tarihli Yönergesinin konusunu oluşturmaktadır(72). Bu konu da daha önce, 1963 OECD Gelir ve Sermaye Vergileri ile ilgili Taslak Anlaşmada yer almış ve buradan çeşitli ikili vergi anlaşmalarına geçmişti. Ne var ki, ne tek tek ülkelerin vergi yönetimlerinin ve ne de ikili anlaşmaların yeterli olmadığı görülmekteydi. Bütçe gelirlerinin kaybına, rekabet koşullarının bozulmasına ve adil vergileme ilkesinin zedelenmesine yol açan bu olgu ile daha fazla ilgilenilmesi zorunluluğu, üye ülkeler vergi yönetimleri arasında etkin işbirliğini öngören bu Yönergenin çıkarılmasına yol açtı.

Yönerge yalnızca gelir ve sermaye vergilerini içermektedir. Bununla beraber, katma değer vergisini de bilgi değişimi içerisine alan bir Yönerge teklifi de halen Konsey gündeminde bulunmaktadır(73). Bu teklifin gerekçesinde, Komisyon, katma değer vergisiyoluyla mevzuata aykırı işlemler yapıldığının belirlendiğini, kaçak ithalat yapılması ve ihracatta sahte fatura kullanımının da bunlar arasında olduğunu, bu nedenle bu vergi ile ilgili işlemlerin de bilgi değişimi kapsamına alınmasının zorunlu görüldüğünü ifade etmektedir.

Yönerge haline gelmiş bulunan gelir ve sermaye vergilerine ilişkin metin incelendiğinde veraset ve intikal vergilerinin de kapsam dışı kaldığı anlaşılmaktadır.

Yönergede otomatik bilgi değişim düzeni öngörülmemiş-

---

(72) Yönerge metni için bkz.: Official Journal, No.L-336-15, December 27, 1977, pp.15-20 ve European Taxation, Vol. 18, 1978-4/5, Amsterdam, 1978, pp.139-142.

(73) Teklif metni için bkz.: Official Journal, No.C-127, June 1, 1978, pp.8-9.

tir. Ancak üyeler dilerlerse böyle bir anlaşma yapabilirler. Öte yandan, eğer talepte bulunan ülke kendi bilgi edinme olanaklarını sonuna kadar kullanmamış ise, talepte bulunulan üyenin bu talebi yerine getirmeme hakkı vardır. Bilginin verilmesi için bir zaman kısıtlaması olmamakla beraber, "mümkün olan süratle" hazırlanarak verilmesi öngörülmektedir.

Nedenleri belirtilmek koşulu ile -örneğin vergi sırrı sınai, ticari bir sırrın da açıklanmasına yol açacaksa- bir üye ülke bilgi vermeyi reddedebilir. Verilecek bilginin yetkili ilgililerden başkasına açıklanmaması esastır. Bilginin, mahkemede kullanılması bilgi veren üye ülkenin rızasına bağlıdır.

Birçok konuyu üye ülkeler arasındaki ikili anlaşmalara bırakan bu Yönerge 1 Ocak 1979 tarihinden beri yürürlüktedir. Düzenlemelerin bir kısmının ikili ilişkilere bırakılması, Toplulukta, konulara esneklik vermek olarak kabul edilmekte olduğundan yararlı görülmektedir. Ayrıca bu metinle, özellikle Avrupa'daki küçük devletlerden bazılarının sermayenin kendilerini seçmesi için getirdikleri vergi kolaylıklarından ötürü "vergi cenneti" olarak adlandırılan bölgelerin vergi kaçırma veya vergiden kaçınma amacıyla kötüye kullanılmasının engellenmesi ve gerçekten oralara gitmeyen şirketlerin "posta kutusu şirketleri" diye de anılan paravan firmalar yoluyla vergi kaybına yol açmaları da engellenmek istenmektedir. İleride bu konuda alınması düşünülen önlemler arasında, bu tür firmaların Avrupa Ekonomik Topluluğu ülkelerinde yeni kuruluşlar meydana getirmesinin önlenmesi ve yüksek oranlı bir vergi stopajı yapılması gibilerden de zaman zaman söz edilmekte olduğunu burada kaydetmekte yarar vardır.

D. Sınır Ticareti

Ortak Pazar'ın bugünkü vergisel sorunlarından bir baş-

kası da üye ülkelerde sınır boylarında oturan ve çalışmak üzere hergün sınırı aşan kişilerle ilgilidir. Özellikle Belçika'da, çok sayıda kişi "sınır aşırı" işlerde çalışmaktadırlar. Mukim kişilerin tümüyle vergilenmesi, mukim olmayanlardan hiç vergi alınmaması kuramları burada geçerliliğini yitirmektedir. OECD Model Anlaşması ise "faaliyetin yapıldığı yerin" önemli olduğu savındadır. Bu durumda ikamet olunan ülke hiç vergi alamıyacak duruma düşeceği için itirazlar gelmektedir.

Bu konuda halen tartışmalar devam etmekte ve Komisyon tarafından bir Yönerge taslağı hazırlanmasına çalışılmaktadır. Taraftar toplıyan başlıca iki görüşten birisi "ikamet olunulan ülkenin" vergiyi almasıdır. Diğer görüş ise, kişiyi, eğer başka geliri yoksa, çalışılan ülkede mukim olarak mütalâa edip, çalışılan ülkece vergilenmesini öngörmektedir. İkamet olunulan ülkede elde edilen başkaca gelirlerin sözkonusu olması halinde bu görüş de itirazlarla karşılaşmaktadır.

Sorunun çözümü ne olursa olsun, kanımızca bu konu, bir anlamda AET ile "sınırdaş" sayılabilecek ve Avrupa'da çok sayıda işçisi bulunan ülkemizi ilgilendiren pek çok sorunu içermektedir. Örneğin her akşam ve her sabah değil de, tatilden tatile sınırı geçen, ama Avrupa'da çalıştığı ülkenin "mukimi" olmamış işçimiz açısından şimdi veya AET'ya tam üye olunması halinde durumu nasıl ele almak gerekmektedir, burada ülke Hazine'sinin elde edebileceği ek çıkarlar yatmakta mıdır soruları bizce sorulmağa değerdirler.

Bu satırlarla Avrupa Ekonomik Topluluğunda vergi uyumlamasının analitik bir incelemesini tamamlamış oluyoruz. Bundan sonraki bölümlerde bir genişleme modeli içerisinde, ülkemizin Topluluk ile ilişkileri ve vergisel yönden muhtemel gelişmelerin analizini yapmaya çalışacağız.

İKİNCİ KESİM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNUN GENİŞLEME MODELİ İÇERİSİNDE TÜRKİYE VE VERGİ UYUMLAMASI SORUNU

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNUN GENİŞLEMESİ

I. ALTILAR AVRUPA'SINDAN DOKUZLAR AVRUPA'SINA

1969 yılı geldiğinde La Haye'de toplanan Altılar zirve konferansı, Topluluğa üye olmak için başvurmuş bulunan İngiltere, İrlanda, Danimarka ve Norveç'in taleplerini incelemiş ve bu ülkelerle müzakerelere katılmayı kararlaştırmıştı. Bunlardan İngiltere'nin talebi, 1961 yılından beri Topluluk'tan olumlu cevap beklemekteydi(1). O tarihte De Gaulle'ün vetosu üzerine İngiltere, Ortak Pazar'a kabul edilmemişti.

1970 Haziranında başlıyan katılma görüşmeleri ise, Topluluğun altı olan üye sayısını ona çıkarmayı amaçlayan anlaşmaların Ocak 1972'de imzalanması ile sona ermişti. Ancak, Nor-

(1) Dr.İren,Cihat, AET'nin Genişlemesi ve Türkiye, İKV Yayınları, Araştırma No. 1978/3, İstanbul, 1978, s.4.

veç, yapılan katılma anlaşmasını halk oyuna sunmuş ve oylama sonucunda Topluluk üyeliği reddedilmişti. Bunun üzerine de, Topluluk 1 Ocak 1973'e dokuz üyeli olarak girmek durumunda kalmıştı.

Yeni üyeler, üyeliğin tüm yükümlülüklerini üstlenmeyi kabul etmişlerdi. Ancak, ticaretin serbestleştirilmesi ve Topluluk bütçesine mali katkılar konusunda beş yıllık bir "uyumlaştırma" süresi tanınmıştı.

Ortak Pazar'ın bu genişlemesinin getireceği özellikle ticari ve siyasal boyutlar ise, 1980'lerde ikinci bir kez genişleme hareketinin gelişmesine vardı. Oysa, 1973 başlarında, bu ilk genişlemenin sorunları bazı düşünürlere "Demokles'in kılıcı" gibi görünüyordu(2).

II. AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU'NUN İLGİ ALANI

Topluluğu kuran 1957 Roma Anlaşmasının 237. maddesine göre, tam üyelik için başvurma hakkı olan Avrupa ülkelerinden üçünün Topluluğa girişi ve Türkiye ile birlikte Topluluğa tam üye olma şansı bulunan diğer üç ülkenin -Yunanistan, İspanya ve Portekiz- aşağıda açıklayacağımız biçimde gelişen ilişkileri dışında da Topluluğun ilgi alanları bulunmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerle olan ilişkileri bir yana bırakıp, özellikle gelişmekte olan ülkelerle Topluluğun ikili ve çok yanlı ilişkilerine göz atacak olursak, bu ilişkileri Afrika, Akdeniz, Güney Amerika ve Asya ülkeleri olmak üzere dört grupta inceleyebiliriz.

---

(2) "Damocles and the Enlarged Common Market", European Taxation, Vol.13, No.1, January 1973, Brussels, 1973. pp.3-4.

A. Afrika Ülkeleri

1- Yaoundé Sözleşmesi

Daha 1957 Roma Anlaşmasının yapıldığı sıralarda bile Belçika, Hollanda ve Fransa gibi üyelerin eski sömürgeleri ile o günlerden miras ticari ilişkilerinin olduğu ve bu nedenle Topluluk üyesi olarak bu ülkelerin, bu ilişkileri devam ettirmek ve geliştirmek arzusunda oldukları bilinmekteydi. Zaman içerisinde bu sömürgeler birer birer bağımsızlıklarına kavuşurlarken, Topluluk ile olan ilişkileri de 1963 yılında Kamerun'un başkenti Yaoundé'de imzalanan bir "konvansiyon" ile düzenlendi. Bu anlaşma ile bir "Avrupa-Afrika Birliği" oluşturulmaktaydı. 1969 yılında yürürlüğe giren aynı adlı ikinci bir anlaşma ise 31 Ocak 1975'de sona erdi.

Kurulan bu birliğin temel karakterini başlıca üç noktada toplamak imkanı vardır:

a) Önceki anlaşma ile on-sekiz ve daha sonra Mauritius-un katılması ile on-dokuz ortak üye ile "serbest ticaret bölgeleri" oluşturulmuştur. Bunun anlamı bu ülkelerle Topluluk arasındaki gümrüklerin kaldırılmasıdır. Bununla beraber, bu hususta bazı istisnalar getirilmiş bulunmaktadır. On-dokuz gelişme yolundaki ülke, gerektiğinde, miktar kısıtlamaları ve gümrük vergileri koymak suretiyle, Topluluk çıkışlı mallara karşı ülke ekonomilerini koruyabileceklerdir. Öte yandan Topluluk da, nazik bir konu olan kendi tarımını koruyabilmek amacıyla Birlik üyesi çıkışlı tarımsal mallara tam gümrük bağışıklığı verememiştir. Ancak bu mallara tercihli bir tarife uygulanması söz konusudur.

b) Mali ve teknik yardım: Topluluk üyeleri, "iktisadi kalkınmalarını desteklemek üzere" çoğu bağış biçiminde olmak üzere yardımda bulunmaktadırlar. Bu yardımlar, çoğunlukla

Avrupa Kalkınma Fonu (European Development Fund-EDF) aracılığıyla yapılmaktadır. 1964 yılından bu yana Avrupa Yatırım Bankası da bu kuruluşun yanında ödünç verme işlemlerine katılmış bulunmaktadır. Yaoundé Anlaşmalarının uygulanmasından doğan yardımlar aşağıda Tablo 4'de özetlenmiş bulunmaktadır.

TABLO 4

Yaoundé Anlaşmalarına Göre
Afrika'ya Yapılan AET Yardımı
(milyon hesap birimi*, 1964-1975)

		Yaoundé I	Yaoundé II
EDF	Bağış	620	748
	Özel Koşullu Kredi	46	80
	Toplam	666	828
EIB	Kredi	64	90
	Beşer Yıllık Toplamlar	730	918

* Bir hesap birimi 1971 yılına kadar 1 ABD Dolarına eşittir. Daha sonraları özel bir formüle göre hesaplanan birimin 1976 başındaki değeri 1.1 ABD Doları idi.

Kaynak: European Documentation, EEC, Luxembourg, 1977.

Afrika ülkeleri Topluluktan aldıkları bu yardımlar dışında bu miktarın yarısından fazlasını ikili anlaşmalar yoluyla Topluluk üyesi ülkelerden almaktadır.

c) Ortak Kurumlar: Topluluk, bu ülkelerle ilişkileri geliştirmek amacıyla, ilgili Bakanlardan oluşan Ortaklık Konseyi'ni oluşturmuştur. Model diğer ülkelerle yapılan anlaşmalara benzemektedir. Tavsiye, danışma ve karar alma gibi yetkilere sahip bulunan Konsey, bir kısım görevlerini, büyükelçiler düzeyindeki temsilcilerden oluşan Ortaklık Komitesine

devretmiş bulunmaktadır. Ortaklığın Parlamentolar arası komiteleri ile Ortaklık Hakemlik kuruluşu kurumsal çerçeveyi tamamlamaktadır.

2- Lomé Anlaşması

Özellikle İngiltere'nin 1973'de imzalanan bir anlaşma ile Topluluğa katılmasından sonra, İngiliz Uluslar Topluluğu (Commenwealth) üyelerinin Ortak Pazar ile daha yakın ilişkiler kurma arzuları, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun dokuz üyesi ile 46 Afrika, Karayipler ve Pasifik ülkesi arasında Ekim 1973'de görüşmelere başlanmasına yol açtı. Sonuçta ortaya çıkan model, gözden geçirilmiş ve genişletilmiş bir Yaoundé Anlaşması niteliğinde bir anlaşma oldu. Yeni anlaşma beş yıllık olmak üzere, 28 Şubat 1975'de Lomé'de imzalandı. Halen 53 ülkenin katılmış bulunduğu Anlaşmanın temel koşulları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

a) Anlaşmaya taraf olan ülkelerin tarımsal ürünler dışındaki malları Ortak Pazar'a gümrüksüz girebilmektedir. Tarımsal ürünler için ise özel anlaşmalar yapılmaktadır. Gümrükleri kaldırırken Avrupa Ekonomik Topluluğu "karşılıklı olma" şartını koşmamıştır. Buna karşılık, Topluluk "en çok kayırılan ülke" kuralını talep etmiştir. Anlaşmaya taraf az gelişmiş ülkeler üzerinden (örneğin reeksport yoluyla) gelişmiş ülkeler Topluluğa mal sokamamaktadırlar. Buna karşılık, 53 ülkenin birbirini tamamlayan üretimlerini Topluluğa ihraç edebilmeleri amacıyla, bu ülkelerin tümünde dolaşan malların Toplulukça ithaline izin verilmektedir. Başka deyişle, anlaşmaya taraf az gelişmiş ülkeler tek ülke sayılmaktadır.

b) İhracat gelirlerinin istikrarlılığı konusunda, Lomé Anlaşması bir garanti sistemi öngörmektedir. Söz konusu az gelişmiş ülkelerin ihracaat gelirlerinin belli yüzdesini oluşturan mallar veya mal gruplarının ihracat gelirlerinde

ani düşüşler olduğu takdirde, Topluluk belli hesaplama yöntemiyle belirlenen bu farkı, ilgili ülkeye ödeyecek bir fon meydana getirerek bu garanti sistemini işletme yoluna gitmiştir. En düşük kişi başına gelire sahip ülkelerin dışında kalanlar, durum iyiye gittiği takdirde bu miktarı geri ödemekle yükümlü bulunmaktadırlar. Böylelikle dünya ekonomik koşulları ile iklim koşullarında meydana gelen ani bozulmalardan az gelişmiş ülkeleri böyle bir sigorta sistemi ile korumak amacı güdülmektedir.

c. Lomé Anlaşması ayrıca mali ve teknik yardım konusunda, Topluluğun bağış ve özel koşullu kredi biçiminde anlaşmaya taraf ülkelere önemli miktarlara ulaşan yardımlarda bulunmasını da öngörmektedir.

B. Akdeniz Ülkeleri

Topluluğu oluşturan ülkelerin Akdeniz ülkeleri ile olan tarihi bağları, Topluluğun bu ülkelere karşı ilgisiz kalamaması sonucunu vermiştir. Akdeniz'in Avrupa'da toprağı bulunan ülkelerin hepsi, Ortak üyelik için başvurmuş bulunmaktadırlar. Diğer ülkelerden Tunus ve Fas ile anlaşmalar, ticaret esasına dayalı olarak 1969'da tamamlanmış bulunuyordu. Malta ve Kıbrıs ile gümrük birliğine varacak anlaşmalar ve Lübnan, Mısır, İsrail ile tercihli ticaret anlaşmaları daha sonra yapılmıştır.

Çoğu ile benzeri tarımsal ürünleri hatta sanayi ürünlerini üretmekte olduğumuz için, Topluluğun Akdeniz ülkelerine bakış açısı Türkiye açısından büyük öneme sahiptir. Ortak Pazar Komisyonu, 1972 yılında, Akdeniz ülkeleri ile daha geniş işbirliği ve malların serbest dolaşımını öngören anlaşmalar yapılmasını önermişti. Buna uygun anlaşmaların çoğu 1975 ve 1976 içerisinde tamamlanmıştır. Bu politika çerçevesinde Top-

luluk tarafından verilen ödünlerin Türkiye'nin başlangıçta sağladığı avantajları yıprattığı sıkça ifade edilmektedir(3).

C. Latin Amerika

Topluluk ile Latin Amerika ülkelerinin başlangıçtaki zayıf süren ilişkileri son birkaç yıldır, ikili ilişkiler ya da bölgesel birlikler ile ilişkiler biçiminde gelişmeler göstermiştir. Arjantin ile 1971'de, Brezilya ve Uruguay ile 1973'de ve Meksika ile 1975'de anlaşmalar yapılmış bulunmaktadır. Öte yandan Orta Amerika Ortak Pazar'ı, And Ülkeleri Grubu, Latin Amerika Serbest Ticaret Bölgesi gibi az gelişmiş ülkeler arası birlikler ile de işbirliği ilişkileri kurulmuştur.

D. Asya

1973'de İngiltere'nin Topluluğa katılmasından sonra Asya'nın kalkınmakta olan Commenwealth ülkeleri ile Topluluk ilişkileri gelişmeye başlamış ve bu ülkelere çoğu "Genelleştirilmiş Tercihli Tarifeler" biçiminde olmak üzere gümrük tavizleri verilmiştir. Ayrıca Hindistan, Pakistan, Bangladeş ve Sri Lanka ile ticaret anlaşmaları yapılmıştır. Bu ülkeler ve Asya ile Uzak Doğu'nun bazı diğer ülkeleri ile yapılan anlaşmalar özellikle tekstil ürünlerinin Topluluğa gümrüksüz veya tavizli gümrük tarifesi ile girmesini sağlamaktadır.

III. İSPANYA VE PORTEKİZ İLE YUNANİSTAN'IN AET İLE İLİŞKİLERİ

Güney Akdeniz'de bulunan ve Avrupa Ekonomik Topluluğuna girebilecek durumdaki ülkelerin hemen hepsi Topluluk ile

(3) Bu konuda örneğin bkz.: Katma Protokol Çerçevesinde Neler Yapılabilir, AET Araştırmaları, No.3, Tüsiad, İstanbul, 1967, ss.2-3.

ortaklık ilişkisine girmiş durumdadır. Malta ve Kıbrıs ortaklık anlaşmaları ile Topluluk ile ilgi kurmuş, Türkiye, tam üyelik statüsüne varacak bir ortaklık anlaşması imzalamıştır. Yunanistan, İspanya ve Portekiz ise Topluluk ile olan anlaşmalarının verdiği haklara dayanarak tam üyelik için müracaatta bulunmuşlardır. Bunlardan Yunanistan'ın tam üyelik müracaatı kabul edilmiş, diğer talepler ise incelenmektedir. Gerek siyasal amaç ağır basarak (Yunanistan örneği) ve gerekse eski pazarları kaybetmemek ya da yeni pazarlar bulabilmek umudu ile yapılan (İspanya ve Portekiz örnekleri) bu girişimleri kısaca inceliyelim.

A. İspanya'nın Topluluk İle İlişkileri

Tam üyelik için başvuran ve İspanya, Portekiz ile Yunanistan'dan oluşan grubun tam üyeliği sorunu, Topluluğun "ikinci genişleme"si adıyla anılmaktadır. Her üç ülke de, Topluluk standartlarının altında bulundukları için çeşitli sorunları beraberlerinde getirmektedirler. Örneğin kişi başına ulusal iç hasıla karşılaştırmasında İspanya aşağıda Tablo 5'de görüldüğü gibi geridedir ve zaten artış hızı da Topluluk ortalamasının altındadır.

TABLO 5

AET ve İspanya'nın Ülke İçi Ulusal Hasılaları
(ABD Doları, kişi başına)

	1976	1977	1978
İspanya	2855	2933	2985
Dokuzlar AET'si	5350	5614	5757

Kaynak: Study of the Economic and Social Committee on the Communities Relations With Spain, EEC, Brussels, 1979, p.4.

Öte yandan İspanyol ekonomisi yüksek gümrük tarifeleri ile dışa karşı korunmaktadır. Örneğin Topluluğun gümrük vergileri oranı ortalama yüzde 5 oranında iken otomobil ve giyim eşyasında yüzde 20, elektrikli aletlerde yüzde 18, sentetik eşyada yüzde 15, ambalajlanmış meyva ve sebzede yüzde 11.5'e ulaşan gümrükleri indirebilmek İspanya için yapılması gereken güç tercihlerden birisini ifade etmektedir. Ancak hemen belirtelim ki, aynı sorun daha ağır biçimde Türkiye'nin de başındadır.

İspanya'nın tarımsal kesimi, hâlâ en önemli istihdam ve üretim alanlarından birisidir. Tarımsal ürünlerden, turunçgiller ihtiyacının yüzde 115'i, zeytinyağında yüzde 169'u, pirinçte yüzde 125'i, şarapta yüzde 110'u, buğdayda yüzde 111'i oranında üretim yapan İspanya'nın bu fazlaları ihraç arzusu, Topluluğun zaten nazik olan tarımsal dengesini zorlayacaktır. Benzeri ürünlerde Türkiye'nin de ihraç olanakları olmasına da ayrıca dikkat çekmek isteriz.

Kaldı ki Topluluk dokümanlarında "Akdeniz ülkeleri ürünlerinin Topluluğu işgali"(4) olarak ifade edilen tarımsal ürünler, halihazır üretim ile ilgili sorunlar dışında yeni sorunlar da getirme eğilimindedir. Birincisi, Topluluğun genellikle daha yüksek ve belli bir fiyatı "garanti" eden tarım politikası, yeni üyelerin çiftçilerini üretimlerini arttırmaya yöneltebilir. Fiyatların artış yönünde düzenlenmesi, yeni üye adaylarının tüketim kalıplarını değiştirebilir. Nitekim İspanya ve Portekiz'in tüketim alışkanlıklarındaki değişmeler, bu ülkelerin son yıllardaki tarımsal ürün ticareti dengelerinin açıkla kapanması sonucunu vermiş bulunmaktadır.

İş gücünün serbest dolaşımı talebi ile İspanya bir kısım ek istihdam olanağı da sağlamaya çalışmakta ise de, bura-

(4) The Second Enlargement of the European Community, EEC European Documentation, Brussels, 1979, p.15.

da da Topluluk dengesinin bozulması endişesi söz konusudur.

İspanya'nın Topluluğa girişi ile ilgili vergileme sorunlarına gelince, yeni üye adayının, tam üyelik ile birlikte, 1957 Roma Anlaşmasının vergilerle ilgili 95. madde ve devamının uygulamasını kabul etmesi gerekmektedir(5).

Halen dolaylı vergilerde uygulanan sınırlardaki telafi sistemi (yani ithalatta vergileme, ihracatta vergi iadesi), Topluluk ekonomisinin bazı kesimleri için güçlükler yaratmaktadır. En azından bazı ürünler için uygulanan ve istihsal vergisi ile ilişkili bazı telafi edici vergiler, Topluluk açısından "aşırı" bulunmaktadır(6). Bazı tüketim vergilerinde özellikle mamul tütün sanayilerinde tüketim vergilerinde Topluluk vergileri ile uyumlu bulunmamaktadır. Öte yandan, en geç Topluluğa girişte, İspanya Katma Değer Vergisine geçmek zorundadır. Ancak böylelikle kaynakların etkin dağıldığı bir ortama ulaşılabileceğine inanılmaktadır. Oysa, bu vergi için İspanya, Topluluğa girdikten sonra bir "geçiş" dönemi talep etmektedir(7).

Topluluk dökümanlarında, bu koşullarda İspanya'nın beş yıldan az, on yıldan fazla olmayan bir geçiş dönemine ihtiyacı olacağı öngörülmektedir(8).

---

(5) Opinion on Spain's Application for Membership, Supplement to the Bulletin of the European Communities, 9/78, Brussels, 1979, p.39.

(6) Op.cit., p.39.

(7) Avrupa Dergisi, Avrupa Topluluğu Komisyonu, Enformasyon Temsilciliği, sayı: 45, Ekim, 1979, s.13.

(8) Avrupa Dergisi, Avrupa Topluluğu Komisyonu Enformasyon Temsilciliği, sayı: 39, Mart 1979, p.23.

B. Portekiz'in Topluluk İle İlişkileri

Akdeniz bölgesinde bulunan Topluluğun üye adaylarından bir diğeri de Portekiz'dir. Topluluk ile 1971 Aralığında başlıyan görüşmeler, 22 Temmuz 1972'de imzalanan bir anlaşmaya varmıştı. Bu anlaşma, tam üyeliği öngörmemekteydi. Tam üyelik başvurusu 28 Mart 1977'de geldi(9).

1975'de 1682 ABD Doları kişi başına gelir(10) ile tam üyelik için başvuran üç ülkeden en düşük gelire sahip olanıdır. Bu miktar halihazırda Topluluk üyelerinin en düşüğü olan İrlanda'nın kişi başına gelirine oranla (1976'da 2520 ABD Doları) önemli oranda düşüklğü ifade etmektedir. Bu durumda, Portekiz'in üyeliği, Topluluk bütçesinden önemli yardımlar almasına varacak demektir. Ayrıca, tüm üyeliğin gerçekleşmesi ise, Portekiz piyasasının Topluluk sanayi mallarının rekabetine tümüyle açılması anlamını taşımaktadır. Katılma, bir yandan gerekli gelişme aşamasına henüz ulaşmamış işletmeleri piyasadan uzaklaştırırken, öte yandan Topluluk içerisinde bölgesel eşitsizlikleri artıracaktır. Tarım alanında ise, Topluluğun fiyat destekleme sistemi bazı ürünler için avantajlar sağlarken, bazı malların aleyhine durumlar ortaya çıkacaktır(11). Ödemeler dengesi sorunları, sanayiin yapısal sorunları hep Portekiz'e uzun bir katılma dönemi gerektiğine birer karine sayılmaktadır.

Portekiz'in tam üyeliği ile ilgili vergileme sorunlarına gelince, tam üyelik, 1957 Roma Anlaşması'nın 95. maddesi

---

(9) Portugal and the European Community, Commission of the European Communities, Brussels, 1978, p.7.

(10) Opinion on Portuguese Application for Membership, Commission of the European Communities, Brussels, 1978, p.21.

(11) Avrupa Dergisi, Avrupa Topluluğu Komisyonu, Enformasyon Temsilciliği, Sayı: 38, Ocak-Şubat, 1979, s.8.

ve devamında sayılan vergi uyumlamasına ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesini ifade etmektedir. Portekiz'in yasaları ve diğer mevzuatı, Topluluk mevzuatına uydurulacaktır. Halihazır uygulamaya göre, özellikle istihsal vergileri ile satış vergilerinde ayarlamalar gerekmektedir. İstihsal vergisi halen yalnızca toptan satış düzeyinde alınmakta olduğu için, katma değer vergisinin getirilmesi önemli güçlüklerle karşılaşmaya aday bulunmaktadır. Katma değer vergisine geçişte perakendeciler de vergi toplama düzeni kapsamına alınacaktır. Ayrıca katma değer vergisi getirilmeden önce, Topluluk bütçesine verilecek katılma payının da toplanması mümkün olmayacaktır(12).

Topluluk görüşü, Portekiz'in üyeliğinin en az 10 yılı gerektirdiği yolunda olmakla beraber, kesinleşmiş bir takvim henüz elde bulunmamaktadır.

C. Yunanistan ve "Onlar" Avrupası

28 Mayıs 1979'da Atina'da imzalanan anlaşmalarla, diğer dokuz üyenin Parlamentolarından geçtikten sonra yürürlüğe girmek üzere, Yunanistan 1.1.1981 tarihinden itibaren Topluluğun onuncu üyesi olmaktadır. Aşağıda bu sonuca varan gelişmeler kısaca özetlenmektedir.

1- Yunanistan'ın Ekonomik ve Mali Durumu

Toplam 132.000 kilometrekare alan toprak üzerinde yaşayan 9.2 milyon kişiden oluşan Yunanistan'da ortalama nüfus yoğunluğu kilometrekare başına 68 kişidir. Büyük çoğunluk (3 milyon kişi) Atina-Pire bölgesinde toplanmıştır. Bu bölge, sanayide çalışanların yüzde 46'sını barındırmaktadır. Kişi başı-

---

(12) Opinion on Portuguese Application for Membership, Commission of the European Communities, Brussels, 1978, p.16.

na gelir (1975 rakamı) 2306 ABD Dolarıdır. Bu rakam Topluluk ortalamasının yarısına eşit bulunmaktadır. Bu değer, Ortak Pazar'ın en az gelişmiş üyesi İrlanda'dan 200 ABD Doları kadar azdır.

Yunanistan ekonomisinin büyüme hızı, Topluluk ortalamasının üzerinde seyretmektedir. 1965-1975 döneminde kalkınma hızı Yunanistan'da ortalama yüzde 6,1 iken Topluluk ortalaması yüzde 3.5 civarında kalmıştı(13). Bu rakamlar Topluluk ile Yunanistan arasındaki gelişme farkının "hızla kapanmakta olduğu" biçiminde yorumlanmaktadır(14). Yunanistan 1979-1982 yıllarında büyüme hızı ortalamasını yıllık yüzde 6 civarında tutmayı planlamaktadır.

1975 rakamlarına göre çalışan nüfusun yüzde 35'i tarımda çalışmakta ve gayrısafi ülke içi hasılaya yüzde 19 oranında katkıda bulunmaktadır. Bu rakam Toplulukta yüzde 5'tir. Ancak tarımın toplam üretim içerisindeki payı düşmektedir.

Son on yılda artan gelir, başlıca, sanayiin yüzde 12.4 ünü oluşturan tekstil'den, yüzde 8.3'ünü oluşturan kimyasal üretimden ve yüzde 4.2'yi oluşturan metalurjiden oluşmuştur. Bunların yanında en büyük katkılardan birisi, 1960 yılındaki 5 milyon gros ton düzeyinden, 1977'de 30 milyon gros tona çıkan deniz ticaret filosundan gelmektedir. Ayrıca 20 milyon gros ton kadar yabancı bayrak taşıyan Yunan gemileri buna ilave edildiğinde, dünya deniz ticaret filosunun yüzde 13.4'ü ortaya çıkmaktadır. Bu rakam Ortak Pazar üyelerinin tüm filoları toplamının yüzde 68'ine eşit bulunmaktadır.

---

(13) Relations between the Community and Greece, EEC, Economic and Social Committee Report, Doc. 774/78, Brussels, July, 1978.

(14) Greece to be 10 th Member, Europe, July-August, 1979, No: 214, p.22.

Buna rağmen, ülkenin 1975 rakamlarıyla gayrisafi ülke içi hasılanın yüzde 14'ünü oluşturan ihracatı, ithalatın ancak yüzde 43'ünü karşılıyabilmekteydi. Sonraki yıllarda da ödemeler dengesi, bozulmaya devam etmiş 1977 yılında 1,3 milyar dolar cari işlemler açığı gerçekleşmiştir. İşçi dövizleri 1977'de 925 milyon dolara ulaşmıştır. Turizm gelirleri 1967'deki 800 milyon dolarlık düzeylerini 1976'da 4,3 milyar dolara çıkartmış bulunmaktadırlar.

2- Yunanistan'ın Topluluk İle İlişkileri

Yunanistan, Topluluk ile ortaklık ilişkisi kurmak isteyen ilk Avrupa ülkesi olmuştu. Süresiz olarak yapılan anlaşma 9 Temmuz 1961'de Atina'da imzalanarak 1 Kasım 1962'de yürürlüğe girmişti(15). Bu anlaşma ve Türkiye'yle yapılan anlaşma büyük benzerlikler göstermektedir. Bir yandan bir gümrük birliği amaçlanmakta, öte yandan tarımsal politikaların geliştirilmesi öngörülmekte, vergi, ulaşım, işçilerin serbest dolaşımı vb.. alanlarda ortak faaliyet ve uyumlama yapılması kabul edilmektedir.

Yunanistan 1967 ve 1974 yılları arasında Topluluk ortaklığının sağladığı haklardan tamamen yararlanamamıştı. Zira cuntanın demokrasiyi askıya alması sonucunda, Topluluk da Yunanistan ile ilişkileri dondurmuştu(16). Ancak günlük işlemler yapılmaya devam edilmişti.

1 Temmuz 1968'den bu yana, Yunanistan ortaklık anlaşması uyarınca, demir-çelik hariç tüm sınai mal ihracatı için

---

(15) Anlaşmanın metni için: "Agreement Establishing an Association between the European Economic Community and Greece", EEC Publication: A/GR/e, Brussels , 1975, pp.1-21.

(16) Bu konuda bir analiz için bkz.: Confoudakis, Van, The European Economic Community and the Freezing of the Greek Association, Journal of Common Market Studies, No.1, 1978, pp.114-131.

Topluluk içi rejimden yararlanmıştır. Halen Yunanistan, 1984-de sona ermek üzere (22 yılın sonu) Topluluğun üçüncü ülkelere uyguladığı gümrük tarifesine uymak üzere gümrüklerini indirmektedir. 1975 Nisanında yapılan bir anlaşma ile de Yunanistan'ın yükümlülükleri ve ortaklık ilişkileri, Topluluğun yeni ortakları Danimarka, İrlanda ve İngiltere'yi içine alacak biçimde genişletilmiş bulunmaktadır(17).

Topluluk, Yunanistan için ayrıca bir mali yardım da öngörmüş bulunmaktadır. Bu yardım, Yunanistan'ın cunta yönetiminde kaldığı süre içerisinde durdurulmuş ise de, daha sonra tekrar başlatılmıştır. 31 Ekim 1981'e kadar, ülkenin alacağı kaynaklar tutarı 280 milyon hesap birimine ulaşabilecektir.

Tarımsal mallar ihracında, Yunanistan'ın şarap ve zeytinyağı ihracatı sorun doğurmaktadır. Ayrıca, tekstilde Yunan hükümetinin verdiği "ihracat yardımı", zaman zaman, gerçek döviz kuru uygulanmadığı gerekçesiyle, Topluluk tarafından ithalde miktar kısıtlamaları konulmasına neden olmuştur.

Halen Yunanistan'ın en büyük ticaret ortağı Topluluk üyeleridir. Artan petrol fiyatları nedenile Yunanistan'ın toplam ithalatı içerisindeki Topluluk payı 1967-1977 yılları arasında yüzde 55'den yüzde 38.4'e düşmüş bulunmaktadır. Ülkenin ihracatı arasında Topluluk payı ise 1967-1977 yılları arasında yüzde 45.7'den yüzde 47.7'ye çıkmış durumdadır. Topluluk üyeliğinin bu eğilimi daha fazla artıracağı kuşkusuzdur.

---

(17) Bu anlaşmanın metni için: "Accord Interimaire entre la Communauté Economique Européenne en Raison de l'Adhesion de Nouveaux Etats Membres a la Communuaté;" Publication de CEE: GR/INT/f, Bruxelles, 1975, pp.1-15.

3- Ortaklıktan Tam Üyeliğe

Demokrasinin tekrar işlerlik kazanmasından sonra, önce Haziran 1974'te ortaklık anlaşması uygulanmaya başladı. Tam üyelik için müracaat 12 Haziran 1975'de yapıldı. Temmuz 1976 da başlıyan görüşmeler, 28 Mayıs 1979'daki tam üyelik anlaşmasının yapılması ile sona erdi.

Andlaşma, Yunanistan ve Ortak Pazar'ın diğer ülkelerinin kabulünden sonra ve 1 Ocak 1981'den itibaren yürürlüğe girecektir. Bununla birlikte, tam üyeliğin tam anlamıyla gerçekleşmesi için beş yıl daha geçmesi gerekmektedir. Ocak 1986 Yunanistan'ın üyelik yükümlülüklerini tamamiyle yerine getirmeye başlıyacağı tarih olacaktır. Geçiş döneminin kısalığı Yunanistan'ın bu yoldaki ısrarlı talepleri nedeniyle ortaya çıkmıştır.

Tam üyelik için başvurmuş bulunan diğer iki Ortak İspanya ve Portekiz'den çabuk davranmakla, Yunanistan'ın daha avantajlı duruma geçtiği ve Ortak Pazar'ın daha cömert davrandığı bir gerçektir. Ancak bu acelenin, sonradan Yunan sanayicileri veya tarımcılarından gelebilecek özel yardım ve korunma taleplerini ortaya çıkartma olasılığı da Ortak Pazar tarafından kabul edilmektedir(18).

Yunanistan'ın tarımsal alanda duyarlı ürünleri özellikle zeytinyağı, şarap, taze sebze ve meyvadır. İspanya ve Tunus, Fas, Cezayir ile yapılacak görüşmelerde bunların sorun olacağını belirleyen Topluluk yetkilileri, bu ürünler konusunda Türkiye'ye hiç temas etmemektedirler(19). 1980 yılında bu ürünler ile ilgili olarak Yunanistan'ın ihracatının doğuracağı sorunlar, ilgili ülkelerle tartışılacaktır.

---

(18) Greece to be 10 th. Member, Europe, July-August, 1979, No: 214, p.23.

(19) Op.cit., p.22.

Bu arada, Topluluğun Yunanistan'ın Ortak Pazar'ın hassas olduğu iki ihraç ürünü -şeftali ve domates- ile işçilerin serbest dolaşımı konularında beş yıllık geçiş dönemi yerine yedi yıllık bir geçiş dönemi kabul edildiğini kaydetmeliyiz.

Mali hükümlerde, Yunanistan ilk yıl 80 milyon Avrupa Hesap Birimi net yardım alacak bu miktar 5 yıllık geçiş dönemi sonunda 500 milyon hesap birimine ulaşacaktır. Ayrıca, Topluluğa girişten itibaren beş yıl yerine üç yıl sonra, işçiler "çalışılan ülke"nin aile sosyal haklarını alacaklardır. Bu ödemeler, işçinin orjinal ikametgahı ülkeye göre çok daha fazla miktardadır.

Yunanistan'ın Topluluğa katılması, Ortak Pazar'ın karar alma düzeninde önemli etkiler yapacaktır. Tam üyelik gibi, oybirliği gerektiren konularda, Yunanistan'ın Topluluğun Türkiye ile ilgili olumlu girişimlerinde güçlük çıkacağı açıkça kabul edilmektedir(20).

Vergiye ilişkin hükümlerde ise, bir dizi sorunun ortada olduğu, Toplulukça anlaşılmıştır. Hangi vergilerde ne gibi sorunlar ortaya çıkabileceği yapılacak görüşmelerle belirlenmek durumunda ise de, özellikle dolaylı vergilerde Ortak Pazar mevzuatına uymayan hükümlerin bulunduğu belirlenmiştir. Yunanistan'ın uygulamakta olduğu katma değer tipi istihsal vergisi, Topluluğun ortak olarak uyguladığı katma değer vergisinden farklı bulunmuştur(21). Bazı tekstil ürünlerine yapılan "ihracat yardımı" Topluluk uygulamalarına ters bulunmuştur. Tabiatıyla, bütün bu sorunların tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar çözülmesi gerekmektedir.

---

(20) Op.cit., p.23.

(21) Opinion on Greek Application for Membership, Commission of the European Communities, Supplement to the Bulletin of the European Communities, 2/76, pp.15-16.

Böylece Yunanistan, daha 1 Ocak 1981'den itibaren, en büyük ticaret ortağımız Avrupa Ekonomik Topluluğu ile siyasal ve ticari tüm ilişkileri olumsuz yönde etkiliyecek çok önemli bir duruma gelmektedir. Görüştüğümüz Topluluk yetkilileri, ancak "Türkiye aleyhine tutum alacak bir Yunanistan'ın Ortak Pazar kamuoyunca tasvip edilmeyeceğini" ifade etmekten öteye gidememişlerdir(22). En kısa zamanda geçerli garantiler elde edilmesine olan ihtiyaç açıktır ve kaybedilen zamanın telafi edilememe olasılığı da mevcut bulunmaktadır.

---

(22) Konu ile ilgili Mayıs 1979'daki Brüksel ziyaretimizde.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE - AET İLİŞKİLERİ

I. AET-TÜRKİYE İLİŞKİLERİNİN BAŞLANGICI

Uluslararası siyasal ve ekonomik çıkarlar bakımından Türkiye ile pek çok ortak yanı bulunan Yunanistan'ın 8 Haziran 1959'da Ortak Pazar'a üye olma konusunda başvurmasından sonra, Türkiye de 31 Temmuz 1959'da üyelik müracaatında bulunmuştu. Konsey, Türkiye'nin müracaatını Topluluk Komisyonu'na havale etmiş ve aynı zamanda görüşmeleri yapma görevini de bu organa vermişti. Dört yıla yakın bir süre devam eden görüşmeler, bir anlaşma çerçevesi hazırlanması ile sona ermişti. 9 Temmuz 1961'de Yunanistan'ın imzaladığı anlaşmadan sonra, Türkiye 12 Eylül 1963'de Avrupa Ekonomik Topluluğu ile bu görüşmelerin hukuki sonuçlarını içeren bir ortaklık anlaşması imzalamıştı(1).

Avrupa Ekonomik Topluluğu açısından ise bu olay, Avrupa'da Yunanistan'dan sonra ikinci bir devletle ortaklığa varacak bir ilişki kurulması anlamına geliyordu.

Görüşmeler sırasında taraflar on kez karşı karşıya gelmişlerdi(2). Bu toplantılarda beliren görüş ayrılıklarını baş-

---

(1) Kanun no.: 397, Kabulü: 4 Şubat 1964, Resmi Gazete: 17 Kasım 1964 gün ve 11853 sayılı Metin için ayrıca bkz. Öner, Oğuz, Türkiye'yi Uluslararası Ekonomik Kuruluşlara Üye Yapan Anlaşmalar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 376, Ankara, 1974, ss.245-266.

(2) Turkey-EEC Relations 1963-1977, Commission of European Communities, Ankara, 1977, p.1.

lıca üç bölümde ele almak olanağı vardır:

a) İlk üç görüşme 28 Eylül 1959-21 Ekim 1960 dönemini kapsamaktadır. Bu toplantılarda yapılan tartışmalar, Ortaklığın amacının bir gümrük birliği olduğunu tesbit etmişlerdir. Türkiye bu görüşmelerde 10 yıllık bir hazırlık dönemini izleyerek, 15 yıllık bir geçiş dönemi öngörülmesi fikrindeydi. Ayrıca ilk dönemde yükümlülüklerinin en azda tutulmasında direnmekteydi. Aslına bakılırsa, biraz da komşusu Yunanistan'ın Ortak Pazar'a girmesinin verdiği heyecanla aynı kuruma girmeye karar veren Türkiye, kendisini daha ileri aşamalar için hazır hissetmiyordu. Bu hazırlık için zamana ihtiyaç vardı. Ayrıca bu zamanın ülke ekonomisini, Topluluk ekonomisi ile ortak yapmak yolunda çok dikkatle kullanılması gerekiyordu.

Topluluk ise, 22 yıllık bir geçiş dönemi öngörüyor ve daha başlangıçta Türk ekonomisinin belli yükümlülükler altına girmesini istiyordu.

b) İkinci dönem olarak 10-22 Nisan 1961 görüşmeleri alınabilir. Topluluk bu dönem toplantılarında, Türkiye'nin ortaklığa katılması dışında da işbirliği biçimleri olduğu konusunu vurgulamaktaydı. Oysa Türkiye, bize göre, gene komşumuz Yunanistan'ın gelecekte oynayacağı rolün "ortak" olduğunu hesaplıyarak, gümrük birliğinde direnmekteydi. Türk görüşmeciler, gelecekteki ilişkilerin dengeli olmasının ancak bu yolla mümkün olabileceği görüşünü ileri sürüyordu. Bu görüş kanımızca, bilinçli olarak varılmamış bir bakış açısı olmakla beraber doğru bir yaklaşımdır. Çünkü, Yunanistan'dan bağımsız olarak düşünüldüğünde de, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun siyasal yönü, bizi ikili ya da az gelişmiş ülkeler gruplarının Topluluk ile yapmış bulunduğu türden çok-yanlı anlaşmalardan ziyade ortaklık tipi anlaşmaya zorlamaktadır. Ancak bu toplantılardaki ısrardır ki, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun bizi ortak olarak görmeye başlamasına neden olmuştur.

c) Topluluk ile andlaşma yapılmasına varan son aşama görüşmeler, beş toplantıyı kapsayan 18 Haziran 1962-25 Haziran 1963 dönemidir. Bu toplantılarda, gümrük birliği sağlanması fikri veri olmak üzere, bunun yolları araştırılmış ve 25 Haziran 1963'de ortaklık anlaşması parafe edilmiştir.

Bu andalşma ile Türkiye ekonomik olduğu kadar siyasal, hatta öncelikle siyasal görüşünü belli etmiş ve gelişme yolunu belirlemiştir. Bu görüşlere göre, teorik olarak ekonomimiz, Avrupa Ekonomik Topluluğu ile ahenkli ilişkilerde bulunmak üzere önce hazırlanacak, daha sonra bu ilişkileri dengeli biçimde sürdürmeye çalışacaktı.

II. ANKARA ANDLAŞMASI

4.Şubat 1964 gün ve 397 sayılı Kanunla Türkiye Büyük Millet Meclisince yasalaştırılan bu andlaşmanın başlangıç kısmında siyasal birlik arzusu vurgulandıktan sonra, tarafların "Türkiye ve Avrupa Ekonomik Topluluğu'ndaki yaşama şartlarının, hızlandırılmış bir ekonomi ilerleyişi ve uyumlu bir alış veriş genişlemesi ile devamlı olarak iyileşmesini, böylece Türkiye ekonomisi ile Topluluk üyesi Devletlerin ekonomileri arasındaki arayı azaltmayı sağlamaya kararlı" oldukları belirtilmektedir. Bu amaca dönük olarak Türkiye'ye ekonomik yardım yapılacağı ve bu yardımın Türk ekonomisinin gelişmesine yardımcı olacağına inanıldığı ayrıca ifade edilmektedir.

Andlaşmanın metninde de çeşitli yerlerde siyasal ve ekonomik birlik ile ilgili bu görüşler tekrar belirtilmiş bulunmaktadır. Ankara Andlaşması, Ortaklığın bir "hazırlık", bir "geçiş" ve bir de "son" dönemi olacağını öngörmektedir.

Hazırlık döneminde Türkiye, andlaşmaya göre, geçiş dö-

nemi ve son dönem boyunca kendisine düşecek yükümlülükleri üstlenebilmek için Topluluğun yardımı ile ekonomisini güçlendirecektir. Bu hazırlık dönemine ve özellikle Topluluğun yardımına ilişkin uygulama usulleri, Andlaşmaya ekli Geçici Protokol ile Mali Protokol'de belirtilmektedir.

Hazırlık dönemi, geçici protokolde öngörülen uzatma hükümleri dışında beş yıl sürecektir.

Hazırlık dönemini, "Geçiş" dönemi izliyecektir. Bu dönemde, taraflar "karşılıklı ve dengeli yükümler esası üzerinden", Türkiye ile Topluluk arasında bir gümrük birliğinin gittikçe gelişen şekilde yerleşmesini ve ortaklığın iyi işlemesini sağlamak için Türkiye'nin ekonomik politikalarının Topluluğunkilere yaklaştırılmasını, bunun için de gerekli ortak eylemlerin geliştirilmesini sağlıyacaklardır.

Andlaşmaya göre, son dönem gümrük birliğine dayanacaktır ve tarafların ekonomi politikaları arasındaki eşgüdümün güçlendirilmesini gerektirecektir. Bu amaca dönük olarak taraflar her tür önlemi alacaklar ve amaca ulaşmayı tehlikeye düşürebilecek her davranıştan sakınacaklardır.

Çerçeve andlaşmasının 16. maddesi ise konumuzla ilgilidir. Bu maddede tarafların, Roma Andlaşmasının üçüncü büyük bölümünün birinci kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yaklaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerine uygulanması gerektiğini kabul ettiklerini tesbit etmektedir.

Ankara Andlaşması, Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Roma Anlaşmasının 238. maddesine göre yapılmıştır. Roma Andlaşması, 237. maddesinde, Topluluğun bir "Avrupa" ülkeleri Topluluğu olduğunu vurguladıktan sonra, "Avrupa Devletlerin-

den her birisinin Topluluğa üye olmayı talep edebileceğini" belirtmektedir. Üyelik dışındaki ilişkiler ise sözü edilen 238. maddede yer almaktadır. Burada da "Topluluğun Üçüncü bir Devletle, bir Devletler Birliği ile ya da uluslararası bir kuruluşla" ortaklık anlaşmaları yapabileceği söylenmektedir. Türkiye ile olan ilişki de bu ortaklık şekillerinden Yunanistan'a da uygulanmış bulunan "ön üyelik" biçimindedir. Yani bu anlamda, Ankara Andlaşması ile öngörülen ortaklık ilişkisi, ilerideki bir üyeliğin hazırlığı olarak şekillendirilmiş bulunmaktadır. Doğrudan tüm üyeliğe alınmama, Avrupa Ekonomik Topluluğu üyelerinden daha az gelişmiş olan ülkelerin, Roma Andlaşmasından doğan üyelik yükümlülüklerini yerine getiremiyecekleri olgusundan doğmaktadır.

Üyelik için öngörülen süreye gelince, bizatihi Roma Andlaşması'nın Altılar için de oniki yıllık bir evrimleşme süresi öngörmüş olduğu noktasından hareket edilerek, katılma süresi oniki yıl olarak düşünülmüştü. Bazı özel haller için ise on yıllık bir ek süre verilerek, toplam sürenin yirmiiki yıla çıkarılması planlanmıştı.

Yunanistan ile yapılan andlaşma da, geçiş dönemi olarak yirmiiki yıl öngörmüş olmasına karşılık, ortaklık andlaşmasının yürürlüğe girmesi ile birlikte bir gümrük birliği kurulmasını kabul etmiştir. Türkiye'nin koşulları, başlangıçta bir gümrük birliği kurulmasına yeterli sayılmamıştır. Hazırlık dönemini izliyecek olan geçiş dönemi koşulları ayrı bir protokolle belirlenecektir.

III. KATMA PROTOKOL VE ÖTESİ

Ankara Andlaşması'nın yürürlüğe girişinden dört yıl sonra başlaması öngörülen görüşmeler, süresinde başlamış ve çe-

şitli aşamalardan geçtikten sonra(3), Katma Protokol ve ekleri 23 Kasım 1970'de Brüksel'de imzalanmıştır. Protokol, Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu'na tam üye olmaya geçiş dönemini düzenlemektedir. Protokolün yürürlüğü için üye ülkeler ve Türkiye'de yasama organlarınca onaylanması gerekmekteydi. Bunun zaman alacağı kaygısı, Protokolün ticari hükümlerini önceden yürürlüğe koymak isteyen Türk tarafının bir geçici anlaşma imzalanması teklifine varmıştı. 21 Temmuz 1971'de imzalanan geçici andlaşma 1 Eylül 1971'de yürürlüğe girdi. Katma Protokol ise, 1 Ocak 1973'de yürürlük kazandı(4).

Esas itibariyle oniki, istisnai durumlarda yirmiiki yıl sürecek olan bu dönemde, Topluluk üyesi ülkeler sanayi malları ithalatında Topluluk içi rejimi uygulamaktadırlar. Bu sisteme, pamuk ipliği, pamuklu dokuma, dokunmuş halılar ile petrol ürünlerinde istisna getirilmekte, Türkiye'ye kontenjan ve kontenjan dışında gümrük vergisi (indirimli) uygulanmaktadır. Topluluk, tarım kesimi için yirmiiki yıllık dönem içerisinde, tarımsal malların serbest dolaşımını sağlayacak önlemleri alacaktır. Bu arada da, geçiş döneminden itibaren Türkiye çıkışlı mallara, (Katma Protokol'un 6 sayılı ekinde belirtilen biçimde) bir "tercihli rejim" uygulayacaktır. Katma Protokol'ün önce, yürürlüğe girişinden bir yıl sonra, takiben de iki yılda bir bu rejimin gözden geçirilmesi öngörülmektedir.

Türkiye ise, Topluluk çıkışlı mallar ithalatına uyguladığı gümrük vergileri ile miktar kısıtlamalarını oniki yıllık ve yirmiiki yıllık dönemlerde aşamalı olarak kaldıracaktır. Yirmiiki yıllık listede yer alan maddelerde 1973'den iti-

---

(3) Op.cit., pp.11-23.

(4) Katma Protokol ve eklerinin metni için, Resmi Gazete, 3 Ağustos 1971 gün ve 13915 sayılı nüshaya bakınız. Metin için ayrıca Öner,Oğuz, Op.cit., ss.267-349.

baren ilk indirim yapılmıştır. Üç senede bir yüzde 5 olan indirimler iki defa daha yapılacak, daha sonra indirim oranı yüzde 10'a çıkarak, yirmiiki yıl sonunda serbest dolaşım sağlanacaktır. Bu listede yer alan ve özel olarak "korunması" gerektiği kabul edilen mallar, geçiş döneminin ilk sekiz yılı içerisinde değiştirilebilir. Bu liste değişikliği 1967 yılı Topluluk çıkışlı ithalatın yüzde 10'unu aşamaz ve yirmiiki yıllık listede yer alan maddelerin değerini artıramaz. Bu haliyle olanağın oldukça sınırlı kaldığı görülmektedir.

Oniki yıllık listenin ilk yüzde 10'luk indirimi 1973 yılında gerçekleştirilmiştir. Bu listeye tabi malların gümrük vergileri belli takvim çerçevesinde yüzde 10'luk partiler halinde düşürülecek serbest dolaşıma varılacaktır. Miktar kısıtlamaları açısından da, Türkiye Katma Protokolün yürürlüğe girişinden itibaren, 1967 yılı Topluluk çıkışlı ithalatın yüzde 35'ini "konsolide olarak libere" edecektir. Yani bu liberasyondan Ortak Pazar ülkelerinin tümü, 1967 yılındaki paylarına bakılmaksızın yararlanacaklardır.

Bir başka hüküm, Türkiye'nin Ortak Gümrük Tarifesine uyması ile ilgilidir. Katma Protokol'e göre, Türkiye'nin 12 yıllık listede yer alan maddeler için 12 yılda, 22 yıllık listede yer alan maddeler için 22 yılda Topluluğun üçüncü ülkelere uyguladığı ortak gümrük tarifesine uyma yükümlülüğü bulunmaktadır. Ortak gümrük tarifesinin çok düşük oranlı olması karşısında, Türkiye'nin, en çok yirmiiki yıl sonunda, gümrük kapılarını tüm dünya ülkelerine açmak durumunda kalacağı bunun ise sanayiimizin güç duruma düşmesi sonucunu vereceği konusundaki görüşler sıkça açıklanmaktadır(5).

---

(5) Bir örnek için bkz.: AET ile İlişkileri Özel Kesim Nasıl Değerlendiriyor, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği (TÜSİAD), AET Araştırmaları No.2, İstanbul, Ocak 1978, s.9.

Katma Protokol ile birlikte 195 milyon hesap birimine ulaşabilecek miktarda mali yardımı öngören bir mali protokol de imzalanmış bulunmaktadır. Daha sonra üç yeni üyenin Topluluğa katılması üzerine, daha önce yapılmış bulunan anlaşmaları bu yeni üyelere de teşmil eden Tamamlayıcı Protokol 30 Haziran 1973 tarihinde imzalanmış ve bu belge ile mali yardım 242 milyon hesap birimine çıkarılmıştır.

Avrupa Kömür ve Çelik Birliği Anlaşması kapsamına giren maddeler ise, geçiş dönemi dışında tutulmuş, bunlarla ilgili özel rejim ayrı bir anlaşmanın konusunu oluşturmuştur. Katma Protokol ile birlikte bu anlaşma da imzalanmış bulunmaktadır. Bu anlaşma bir geçiş takvimi öngörmemiştir.

Bütün buraya kadar anlattıklarımızı toparlamaya çalışacak olursak, Türkiye'nin Katma Protokol ile üstlendiği yükümlülüklerin başlıca üç grup olduğunu görebiliriz:

a) Gümrük ve eş etkili vergilerin bir takvim dahilinde indirilmesi,

b) Miktar kısıtlamalarının gene bir takvim içerisinde kaldırılması, bazı hallerde kontenjan uygulanması,

c) Türk gümrük tarifesinin giderek ortak gümrük tarifesine uydurulması.

Gümrük ve eş etkili vergilerde 1973 ve 1976 yıllarında 12 yıllık rejime giren mallar için yüzde 10 oranında iki indirim yapan Türkiye, Topluluğa başvurarak 1 Ocak 1978'de yapılması gereken yüzde 10 oranındaki indirimi ertelediğini bildirmiş, ertelemenin süresi ile ilgili soruyu ise cevapsız bırakmış bulunmaktadır.

Gene aynı Protokol gereğince, 1 Ocak 1974'de Türk ticaret rejimine göre miktar kısıtlamasına tabi maddelerde Topluluk lehine açılmış olan kotalar 1976'da yüzde 10 oranında artırılmış, 1978 yılında yapılması gereken benzer kontenjan artırılmasının yapılmayacağı anlaşılmıştır. Gümrük tarifesindeki indirim konusunun aksine, Katma Protokolün 60. maddesi uyarınca bu konuda Topluluğa bir bildirimde bulunulmamıştır.

Türkiye, Topluluk kaynaklı ithalatın 1967 yılı değerinin yüzde 35'ini konsolide etmiş, 1976 yılında bu oran yüzde 40'a çıkarılmıştır. 1981 yılında ise yüzde 45'e çıkarılması gerekmekte ise de, Türkiye bu konsolidasyonu 1983 yılına kadar tek taraflı olarak ertelemek hakkına sahip bulunmaktadır.

Türk gümrük tarifesinin Topluluk ortak dış tarifesine uyum için yapılacak düzenlemelerin ilkinin tarihi 1 Ocak 1977 idi. Bu işlem yerine getirilmiyerek, 1978 yılı başında, yükümlülüğümüzün ertelenmiş olduğu Topluluğa bildirilmiştir.

1978 yılı başında Hükümet, Türkiye-Avrupa Ekonomik Topluluğu ile ilişkileri yeniden düzenlemek için bir öneri paked hazırlıyarak Topluluğa bildirmiş bulunmaktadır. Yukarıda açıklanan hususların dışında, paket, özü itibariyle Türkiyenin yükümlülüklerine beş yıl süreyle bağışıklık tanınması önerisini içermekteydi.

Bakanlar Konseyi, 8 Mayıs 1979 tarihli toplantısında, Türkiye'nin beş yıl süre ile tanınmasını istediği bağışıklığı kabul etmiş, diğer önerilerimizi olumsuz karşılamıştır. Türk işçilerinin serbest dolaşımı koşulları iyileştirilememiş, tarım ürünleri ile ilgili ödünler, bağışıklık dönemi sonunda ele alınmak üzere askıya alınmış, ülkemiz gereksinimi olan dış finansmana Topluluğun katılması yolundaki talebimiz, Topluluk dışına, İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ye

kaydırılmıştır. Türk Hükümeti tarafından tatmin edici bulunmamış olan bu görüşler veri olmak üzere, ortaklık ilişkilerimizin 1980 yılı başı itibariyle tümüyle askıda olduğu söylenebilir. 1980 yılının ilk yarısındaki kımıldanışlar ise, bu görüntüyü değiştirememiş durumdadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE-AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞU ANLAŞMALARINDA VERGİ

I. DOLAYLI VERGİLER

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasındaki ortaklık ilişkilerini ve tam üyeliğe gidiş yolunu düzenleyen metinler açısından dolaylı vergiler konusunda yapılması gerekenler başlıca iki aşamada incelenebilir. Bu metinlerden birincisi temel ortaklık belgesi Ankara Andlaşması, diğeri de Katma Protokoldür.

A. Ankara Andlaşması

Ankara Andlaşması, Türkiye ile Topluluk arasında gümrük birliğinin gerçekleşmesinin, ortaklığın iyi işlemesini sağlamak amacıyla gerekli olan ekonomi politikalarının yaklaştırılması tedbirleriyle tamamlanması gerektiğini örgörmektedir(1). Ekonomi politikaları ise, Ortak Pazar yazılı belgelerinde, rekabet koşullarının zedelenmemesi ve vergileme konularındaki mevzuatın birbirine yaklaştırılması yoluyla uyumlaştırılmaktadır.

12 Eylül 1963 tarihinde imzalanmış bulunan Ankara Andlaşması, üçüncü bölümünde "ekonomik nitelikteki sair hükümler"den söz ederken 16. maddede aynen şöyle demektedir"

---

(1) Avrupa Topluluğu Nedir, Avrupa Topluluğu Yayını, s.179.

"Akit taraflar, Topluluğu kuran anlaşmanın üçüncü büyük bölümünün 1.inci kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yaklaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul ederler"(2).

Burada bahsi geçen anlaşma 1957 Roma Andlaşmasıdır. Roma Andlaşmasının üçüncü bölümü, Topluluğun politikasını tanımlamaktadır. Birinci kısmı ise "ortak kurallar" başlığını taşımaktadır. Bunlardan vergileme ile ilgili olan hususlar genellikle 95-102 maddelerde bulunmaktadır.

95. madde hiçbir üye ülkenin, öbür üye ülkelerin mallarına, doğrudan ya da dolaylı olarak, kendi ülkesindeki benzeri mallara uyguladığı dolaylı veya dolaysız vergilerden fazla iç vergi koyamıyacağını öngörmektedir.

Ayrıca andlaşmaya imza koyan taraflar, gene aynı maddeye göre, ürettiği diğer ürünleri dolaylı olarak koruyacak biçimde, diğer ülkelerden ithal ettiği malları bir iç vergiye tabi tutamaz. Üyeler ayrıca bu kurallar ile çatışan mevzuatlarını belli bir takvim dahilinde kaldıracak veya değiştireceklerdir.

Roma Andlaşmasının 96. maddesi, bir üye ülkeden diğer ülkeye giden mallara yapılacak vergi iadesinin bu mallara uygulanmış olan vergi miktarını aşamıyacağını hükme bağlamaktadır.

Daha sonra Andlaşma, kademeli toplu muamele vergileri uygulanmaktaysa, ortalama oranlar belirlenebilmesine olanak

---

(2) Kanun numarası 397, Kabulü: 4 Şubat 1964, Resmi Gazete: 17 Kasım 1964 gün ve 11858 sayılı.

veren hükümlere yer vermektedir. Muamele vergileri, tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışında, ihracat ile ilgili yeni vergilemelerin geçici bir süre için nitelikli çoğunluğa dayanan Konsey kararı ile mümkün olabileceği daha sonraki maddelerde yer alan hükümler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu hükümlerin Türkiye'nin Avrupa Ekonomik Topluluğu ile olan ortaklık ilişkilerine uygulanan biçiminin bir başka metin de (Roma Andlaşmasında) ayrıntılı olarak tesbit edilmesi Ankara Andlaşması'nın göze çarpan bir özelliğidir. Öte yandan, Ankara Andlaşması, bu yolla esas itibariyle, dolaylı vergiler yoluyla ayrımcı işlemler yapılmasına engel olunmasını ifade etmektedir. Roma Andlaşmasında yer alan bu maddeler ile ilgili daha geniş açıklamalara yukarıda yer vermiştik(3).

Ankara Andlaşması ile belirlenen dolaylı vergilerle ilgili bu hükümlerin uygulanış biçimine ilişkin ayrıntılar ise, Katma Protokolün içerisinde yer almış bulunmaktadır.

B. Katma Protokol

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi 23 Kasım 1970 tarihinde imzalanmış bulunan Katma Protokol'de de Üçüncü Kısım, "Ekonomik Politikaların Yaklaştırılması" başlığını taşımakta ve bu kısmın Birinci Bölümünde yer alan 44-45 maddeler özellikle vergilerle ilgili bulunmaktadır.

Bunlardan 44. maddenin 1 numaralı bendi Roma Andlaşmasının 95. maddesine benzemektedir. Ancak anılan madde, 44/1. bent olarak dilimize çevrilirken yanlış anlamalara yol açabi-

(3) Bkz., Yukarıda Dördüncü Bölüm Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uygulaması Çalışmaları.

lecek hatalar yapılmış bulunmaktadır(4). Ayrıca, Ankara Andlaşması ile 95. maddedeki ilkelerle "çelişen hükümlerin değiştirilmesi veya kaldırılması" işleminin, ikinci aşamanın başlamasına kadar tamamlanması hükmünü getirildiği halde, bu süre, Katma Protokolde, "Protokolün yürürlüğe girişinden sonraki üçüncü yılın başı" olarak belirtilmiştir.

Öte yandan 44. maddenin 2 numaralı bendi Roma Andlaşması'nın 96. maddesine paralel olarak düzenlenmiştir. Madde Türkçe'ye çevrilirken yanlış anlamaya sebebiyet verecek biçimde kaleme alınmıştır. Vergi iadelerinin, dolaylı veya dolaysız biçimde alınan iç vergiler toplamını aşamıyacağını ifade etmekte olan madde, Türkçe'de, dolaylı ve dolaysız vergiler toplamını aşan ölçüde vergi iadesinden yararlanamıyacağı şeklinde yorumlanmıştır. Maddenin getirilmesindeki amaç, ihracata sübvansiyon verilmemesinin sağlanması olduğuna göre, vergi iadelerinin iç vergiler toplamını aşmadığı sürece mümkün olduğunu ifade edecek biçimde kaleme alınması daha uygun olabilirdi. Daha sonraki bend, yani 44. maddenin 3 numaralı bendi, vergi iade oranlarının "ortalama hadler" belirlenerek de tesbit edilebileceğini hükme bağlamaktadır. Türkiye'de ihracatta vergi iadesi sisteminin bir nevi katlı kur uygulaması haline dönüştürüldüğü dikkate alınırsa, vergi iade sistemimizin gözden geçirilme zorunluluğu ortaya çıkar. Roma Andlaşmasının 98. maddesine paralel, gene dilimize anlamı farklı yorumlanabilecek biçimde çevrilmiş bulunan Protokolün 45. maddesi, dolaylı vergiler dışında bu tür ihracat vergi iadelerinin (veya ithalattaki telafi edici vergilerin) ancak Ortaklık Konseyinin önceden izniyle ve geçici bir süre için

(4) Örneğin 95. maddede bulunan "directly or indirectly" sözleri başka deyişle "dolaylı ya da dolaysız yöntemlerle" vergileme getirme yasağı, çeviride (protokolün 44/1.bendinde), "dolaylı veya dolaysız hiçbir iç vergi uygulanamama" şeklinde sokulmuştur.

uygulanabileceğini öngörmektedir. Daha sonraki madde, yani Protokolün 46. maddesi de 44 ve 45. maddelerde öngörülen hükümlerin uygulanmasından doğacak güçlükleri gidermek için gerekli "korunma tedbirlerinin" alınabileceğini hükme bağlamaktadır.

Katma Protokolün yürürlüğe girebilmesi için TBMM ile üye devletlerin meclisleri tarafından onaylanması gerekmekte idi. Uzun zaman alabilecek bu işlem yerine getirilinceye kadar, Katma Protokolün ticari hükümlerini yürürlüğe koyacak bir geçici anlaşma, 21 Temmuz 1971'de imzalanarak, 1 Eylül 1971 tarihinde yürürlüğe girdi. İkinci Mali Protokol ile birlikte asıl Protokolün yürürlüğe girişi ise, 1 Ocak 1973 tarihinde gerçekleşti. Halihazır durumda yükümlülükler donmuş bulunduğu için, vergi uyumlaması ile ilgili takvim de işlemez hale gelmiş ve bu konuda hemen hiçbir iş yapılmamıştır.

II. DOLAYSIZ VERGİLER

Dolaysız vergiler, daha önce de açıkladığımız gibi, Avrupa Ekonomik Topluluğunda da, Roma Andlaşmasının mevzuatın uyumlanmasını öngören genel çerçeve maddesi(5) ile birbirine yaklaştırılmaktadır. Bu alandaki çalışmalar Toplulukta da tatminkâr düzeye ulaşamamıştır. Ülkemiz ile Topluluk ilişkilerini düzenliyen metinler açısından bu konuyu, Ankara Andlaşması ve Katma Protokolde yer alan hükümler yönlerinden inceliyebiliriz.

A. Ankara Andlaşması

Ankara Andlaşması dolaysız vergiler ile ilgili hükme, 16. madde kapsamında yer vermiş bulunmaktadır. Madde, Roma

---

(5) Roma Andlaşması, Madde 100.

Andlaşmasının "üçüncü büyük bölümünün 1 nci kısmına" atıf yapmakla, Roma Andlaşmasının, dolaysız vergileri uyumlaştırmakta kullanılan 100. maddesini de kapsamış bulunmaktadır.

Roma Andlàşmasının 100. maddesi, "ortak pazarın kuruluş veya işleyişini doğrudan etkiliyecek her tür kanun, yönetmelik veya idari kararın" yakınlaştırılmasını öngörmektedir. Türkiye ile Topluluk arasındaki ilişkileri, bu maddenin de uygulanacağının belirtilmiş olması, dolaysız vergilerimizin de Topluluk mevzuatı ile yakınlaştırılması gereğini ifade etmektedir.

B. Katma Protokol

Katma Protokolün genel olarak vergi uyumlamaları konularında, Ankara Andlaşmasının getirdiği ilkeleri daha ayrıntılı olarak incelediğini kaydetmiştik. Ancak, dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusuna açıkca yer verilmiş değildir. Katma Protokolün 44. ve 45. maddelerinde "dolaysız vergilerden" söz edilmiş olması, kanımızca çeviri hatasıdır. "Dolaysız vergiler" yerine, Roma Andlaşmasında tekabül ettiği maddelerde yer alan "dolaysız biçimde uygulanan vergi tedbiri" şeklinde bir ifade kullanılması gerekmektedir. Böyle bir kullanım, vergi yanında vergi etkisindeki önlemleri de kapsayacaktır.

Bununla birlikte, Katma Protokolün 48. maddesi, "Protokol hükümlerinin kapsamına girmemekle beraber Ortaklığın işlemesini doğrudan doğruya etkileyen" ya da kapsam dahilinde kaldığı halde "bunlarla ilgili herhangi bir usul öngörülmemiş olan alanlarda" Ortaklık Konseyi'nin taraflara kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerinin yaklaştırılmasına yönelen tedbirler almalarını tavsiye edebileceğini öngörmektedir. Bu maddenin, dolaysız vergiler yanında, benzeri etkiler yapan veya tamamlayıcı (Vergi Usul Kanunu gibi) mevzuatın da yaklaştırılmasında kullanılabilmesi olanağı vardır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİSEL YAPIMIZ VE AET ÜYELİĞİ

I. GENEL OLARAK VERGİLERİMİZ

Ülkelerin gelişimleri, ekonomik düzeyleri, kültürleri ve kurumsal yapıları farklı olduğu için bunların bir parçası olan vergi sistemleri de birbirlerinden farklı bulunmaktadır. Bir uyumlama programı ise, daha önce de ifade ettiğimiz gibi, önce vergi sistemlerinin belli biçimlerde tanımlanması ile işe başlamak zorundadır.

A. Dolaylı-Dolaysız Vergiler Ayırımı

Bir vergi sisteminin tanımlanması çeşitli parametreler aracılığı ile yapılabilir. Aşağıda Tablo 6'da Türk vergi sisteminin dolaylı-dolaysız vergiler ayrımı açısından tanımlanması, seçilmiş yıllar alınarak gösterilmiş bulunmaktadır.

Tablo'nun incelenmesinden, dolaylı vergilerin 1978 hariç, daima toplam vergi gelirleri içerisinde yarıdan fazla yer kapladığı anlaşılmaktadır. 1978 rakamlarının, öncelikle o yılda artan enflasyonun, ücret gelirleri üzerindeki etkisi ve buna paralel olarak artan dolaysız vergi gelirleri nedenile bu tür vergiler lehine bir durum gösterdiği söylenebilir.

Öte yandan dolaysız vergiler, gerek ekonomik koşulların ve gerekse mevzuat değişikliklerinin etkisiyle zaman içerisinde yüzde 32 ile yüzde 57 arasında değiştiği gözlenmektedir. Sağlıklı işleyen bir Türk ekonomisinde, üretimden ve dış

TABLO 6

Türk Vergi Sisteminde Vergilerin Dağılımı
(Yüzde olarak)

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
1923	48	52
1933	37	63
1943	47	53
1953	32	68
1958	38	62
1963	33	67
1968	35	65
1973	42	58
1978	57	43

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1977-1978, Maliye Bakanlığı Yayını, Tablo: 3, s.5.

Not 1) "Dolaysız Vergiler", "Gelirden Alınan Vergiler" ve "Servetten Alınan Vergiler" gruplarını;

2) "Dolaylı Vergiler", "Mallardan Alınan Vergiler", "Hizmetlerden Alınan Vergiler" ve "Dış Ticaretten Alınan Vergiler" gruplarını kapsamaktadır.

ticaretten alınan vergilerin artacağı, dolaysız vergilerin büyük miktarını oluşturan ücret üzerinden alınan vergilerin nisbi olarak azalacağı düşünülürse, normal tablonun 1973 yılındakine yakın olacağı, başka deyişle dolaysız vergilerin yüzde 40'lar ile ifade edilebileceği, dolaylı vergilerin yüzde 55-60 arasinda bulunabileceği söylenebilir.

Bu durum, yukarıdaki Tablo 1'de bulunan Avrupa Ekonomik Topluluğu uyumlama başlangıç değerleri ile karşılaştırıldığında, Fransa'nın başlangıç değerlerine yaklaşmaktadır. Dolaylı vergilerin ağırlığının çok oluşunun vergi adaletsizligine yolaçtığı, dolaysız vergilerin daha adil bir vergileme

sağladığı savını kabul edecek olursak, Türkiye'nin durumunun dolaysız-dolaylı vergi ayırımı başlangıç değeri yüzde 32-68 olan İtalya'dan daha avantajlı durumda işe başladığını gözlemleyebiliriz.

B. Vergilerin Kaynakları Ayırımı

Bir vergi sisteminin tanımlanmasını tahsil edilen vergilerin kaynaklarının belirlenmesi yoluyla da yapabiliriz. Aşağıdaki Tablo 7'de 1968-1978 dönemindeki vergi tahsilatının kaynakları gösterilmiştir.

TABLO 7
Bütçe Gelirlerinin Kaynaklarına Göre Dağılımı
(Tahsilat, yüzde olarak)

	1974	1975	1976	1977	1978
1. Vergi Gelirleri Toplamı	93.1	90.1	90.3	91.1	80.3
2. Gelirden Alınan Vergiler	42.0	41.3	42.1	47.3	45.3
3. Servetten Alınan Vergiler	1.0	0.8	0.8	1.0	0.7
4. Mallardan Alınan Vergiler	18.7	19.7	18.9	16.2	12.4
5. Hizmetlerden Alınan Vergiler	10.5	9.5	9.7	9.6	7.8
6. Dış Ticaretten Alınan Vergiler	20.8	18.9	18.8	17.0	14.0
7. Vergi Dışı Normal Gelirler	5.5	9.3	7.6	7.6	18.1
8. Özel Gelirler ve Fonlar	0.7	-	1.5	0.4	0.7
9. Diğer Gelirler	0.7	0.6	0.6	0.9	0.9
Toplam	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1977-1978, Maliye Bakanlığı Yayını, Tablo: 7, 19, ss.12-13, 38-39.

Bu tablo'nun incelenmesinden, gelir ve servetten alınan vergiler toplamının, bütçe gelirlerinin yüzde 42-48'ini oluşturduğu anlaşılmaktadır. 1977 yılında gelir ve servet vergilerinin bütçe içerisindeki payı yüzde 48.3 ile en yüksek

rakama ulaşmıştır. Mal ve hizmetler ile dış ticaretten alınan vergiler 1974-1978 döneminde sırasıyla yüzde 50, 48.1, 47.4, 42.8, 34.2 olmuştur. Bu grup vergilerin dolaylı vergileri oluşturduğu düşünülürse, dolaylı vergilerin bütçe giderlerini karşılama oranlarının zaman içerisinde azalmakta olduğu görülebilir.

Konu ile ilgili bir başka analiz, toplam vergi gelirlerinin, dolaylı ve dolaysız şeklindeki ayırımdan daha ayrıntılı biçimde kaynaklarına göre yapılmış bir tablo ile yapılabilir. Böyle bir çalışma, Tablo 8'de verilmektedir.

TABLO 8

Vergi Gelirlerinin Kaynaklarına Göre Dağılımı
(Tahsilat, yüzde olarak)

	1974	1975	1976	1977	1978
1. Gelirden Alınan Vergiler	45.1	45.8	46.7	51.9	56.5
2. Servetten Alınan Vergiler	1.1	0.9	0.8	1.1	0.9
3. Mallardan Alınan Vergiler	20.1	21.8	21.0	17.8	15.5
4. Hizmetlerden Alınan Vergiler	11.3	10.5	10.7	10.5	9.7
5. Dış Ticaretten Alınan Vergiler	22.4	21.0	20.8	18.7	17.4
Toplam	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1977-1978, Maliye Bakanlığı Yayını, Tablo: 20, ss.40-41.

Buradan da, toplam vergi gelirleri içerisinde gelirden alınan vergilerin oranının artmakta olduğu gözlenmektedir. Dolaylı vergileri oluşturduğu ifade edilebilecek vergilerin nisbi önemlerinin azalma eğilimleri mallardan, hizmetlerden ve dış ticaretten alınan vergilerde ayrı ayrı görülebilmektedir. Ancak bu gelişmelerin, yapısal bir oluşumun sonucu olmaktan çok, son yıllarda Türk ekonomisinde görülen, enflasyon ve durgunluğun, ithalat yapılamayışının yansıması olarak ka-

bul edilmesi, kanımızca yerinde olur. Öte yandan artan vergi kaçakçılığı izlenimleri değerlendirilirse, belki de, dolaysız vergilerin payının daha da fazla artmış olması gerektiği söylenebilir. Avrupa Ekonomik Topluluğu vergisel yapısına yaklaşımına, ekonominin istihdam düzeyi yüksek iken ve kaçınma ile kaçakçılık asgari orandayken elde edilecek sağlıklı verilere göre ve yapısal bir değişme sonucu elde edilebileceği açıktır.

C. Vergilerin Gayrısafi Hasıla İle İlişkileri

Bir ülkenin vergi yapısının tanımlanmasında bir başka önemli gösterge de gayrısafi hasılanın vergiler ile olan ilişkileridir. Aşağıda bulunan Tablo 9, gayrısafi ulusal hasıla ile toplam bütçe gelirleri ilişkilerini göstermektedir.

TABLO 9

Bütçe Gelirleri - GSMH İlişkisi
(1974-1978, yüzde olarak)

	1974	1975	1976	1977	1978
1. Konsolide Bütçe	17.6	21.5	22.9	23.0	26.5
2. Genel Bütçe	16.4	19.7	21.0	21.1	24.7
3. Vergi Gelirleri	15.2	17.7	19.0	19.2	19.8
4. Gelirlerden Alınan Vergiler	6.9	8.1	8.8	10.0	11.2
5. Servetten Alınan Vergiler	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
6. Mallardan Alınan Vergiler	3.1	3.9	3.9	3.4	3.1
7. Hizmetlerden Alınan Vergiler	1.7	1.9	2.0	2.0	1.9
8. Dış Ticaretten Alınan Vergiler	3.4	3.7	3.9	3.6	3.5

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1977-1978, Maliye Bakanlığı Yayını, Tablo: 12, ss.22-23.

Tablo 9'un incelenmesinden vergi gelirlerinin gayrısafi ulusal hasıla içerisindeki payının artmakta olduğu gözlenmektedir. Mal ve hizmetlerden alınan vergiler nisbeten istik-

rarlı bir eğilim gösterirlerken, dış ticaretten alınan vergilerin gayrısafi ulusal hasıla içerisindeki yeri önce artmış sonra, özellikle ithalattaki gerilemeye paralel olarak azalmış bulunmaktadır. Gayrisafi ulusal hasılaya oranla, devamlı artma gösteren kalem gelirden alınan vergilerdir. Kurumlar Vergisi ile Mali Denge Vergisi artışları çok küçük oranlarda kalırken, artan enflasyonun ücretlerden alınan müterakki gelir vergisinin etkisini yansıtan gelir vergisi hasılatının, gayrısafi ulusal hasılaya oranının, gelirden alınan vergilerin artış ortalamasına hakim olduğunu görüyoruz. Bu nedenle de, gelir vergisi hasılatının ulusal hasıla içerisindeki artışının, enflasyonist finansmanın bu etkisini azaltan, fiktif bir artış olduğu ve verginin kişileştirilmesi kuramı ve dolayısıyla, dolaysız vergilerin ulusal hasıla içerisindeki yerinin gerçekten artışı anlamına alınmaması gerektiği sonucuna varılabilir.

Aynı konu ile ilgili olarak, gayrısafi yurt içi hasıla ile vergiler hasılatının oranlarını gözden geçirmek yararlı olabilir. Tablo 10 böyle bir hesaplamanın sonuçlarını vermektedir. Karşılaştırma kolaylığı bakımından Topluluk üyesi ülkeler de tabloya ilave edilmiş bulunmaktadır. Bu tablonun incelenmesi ise bize gayrısafi ülke içi hasılaya oranla Türkiye'nin vergi gelirlerinin, Topluluk üyelerinden en geride bulunan İtalya'ya yakın olduğunu göstermektedir. Gerçekten de İtalya'da bu oran yüzde 17.4 ilâ yüzde 19.6 arasında dolaşmakta iken, Türkiye'de yüzde 15.9 ilâ 20.1 arasında değişmektedir. Topluluk ortalaması ise, vergi gelirlerinin toplam gayrisafi iç hasılanın yüzde 25'ini genellikle aşması şeklindedir. Bu durumda dengeli bir ilişki kurulabilmesi için Topluluk'taki vergileme yapısına ulaşılmasının esas olduğu noktasından hareketle, vergilerimizin gayrısafi ülke içi hasılaya oranlarının artırılması gerektiği söylenebilir. Bunun yapısal vergileme sorunları yanında, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmasıyla da yakından ilgisi olduğu söylenebilir.

TABLO 10

Vergi Hasılatı-Gayrisafi Ülke İçi Hasıla İlişkisi
(1973-1978, yüzde olarak)

											Türkiye					
	Alm.	Fra.	İtl.	Hol.	Bel.	Lük.	İng.	İrl.	Dan.	9'lar	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1973	25.5	22.3	17.7	27.6	26.2	26.4	26.8	28.5	42.3	24.5	17.6	7.3	0.2	4.2	2.0	3.9
1974	25.4	22.4	18.0	27.3	27.1	28.3	29.6	28.8	44.5	25.1	15.9	7.2	0.2	3.2	1.8	3.5
1975	24.4	22.3	17.2	28.2	29.0	32.1	30.1	28.7	41.9	24.9	18.3	8.4	0.2	4.0	1.9	3.8
1976	25.1	23.3	19.6	28.7	-	-	29.6	32.1	42.7	25.7	19.3	9.0	0.2	4.0	2.1	4.0
1977	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	19.4	10.1	0.2	3.4	2.0	3.6
1978	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	20.1	11.3	0.2	3.1	1.9	3.5

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1977-1978, Maliye Bakanlığı Yayını, Tablo: 11, ss.20-21 ve Tax Statics, 1970-1976, Eurostat, Publication of the Statistical Office of the European Communities, 1977, Tablo: C, p.41.

Not (1) Vergi Gelirleri Toplamı,
(2) Gelirden Alınan Vergiler,
(3) Servetten Alınan Vergiler,
(4) Mallardan Alınan Vergiler,
(5) Hizmetlerden Alınan Vergiler,
(6) Dış Ticaretten Alınan Vergiler.

Gerçekte, Türkiye'nin vergi gelirlerinin gayrisafi iç hasılaya oranları zaman içerisinde artmaktadır. Nitekim 1973 yılının yüzde 17.6'sı, ertesi yıl yüzde 15.9'a düşmüş ise de, 1978'de yüzde 20.1'e ulaşmıştır.

Bu artışın kaynaklarına göz atacak olursak, gelirden alınan vergilerin 1973 yılındaki yüzde 7.3'lük düzeylerinin, ertesi yıl yüzde 7.2'ye inmesine rağmen, 1978'de yüzde 11.3'e çıktığını görebiliriz. Servetten alınan vergiler ise devamlı olarak yüzde 0.2 dolayında durmaktadır. Mal ve hizmetlerden alınan vergiler ise, örneğimizde yıllarda, 1976'dan sonra düşme göstermiştir. Dış ticaretten alınan vergilerde de benzeri azalış daha hızlı olarak 1976 sonundan itibaren izlenebilmektedir. Bu durumun, 1977 yılından bu yana Türk ekonomisinin geçirmekte olduğu ekonomik bunalım ve bu arada gerçek anlamda giderek daha az miktarda ticari muamelenin vergi sistemi tarafından kapsanır hale gelmesiyle, ayrıca ithalattaki tıkanıklıklarla izah edilebileceği açıktır. Başka deyişle, işlerliği bozulan piyasa mekanizması, vergilemeye de zarar vermiş bulunmaktadır. Bunların sonucu ise, son yıllarda artan gayrısafi ülke içi hasılanın içindeki vergiler oranı, gelir vergisindeki artıştan kaynaklanmaktadır. Müterakki tarifeye sahip bulunan bu verginin artan enflasyonda daha ziyade ücretlileri baskı altına aldığı hatırlanırsa, bu oranın artışını önemli ölçüde sağlayan kesimin ücretliler olduğu sonucuna varılabilir.

Önümüzdeki yıllarda, gerek ortaklık kurulması ve gerekse ortaklık hazırlıkları amacıyla uyumlaştırılması konuları ön plana gelecek vergi sistemleri ile ilgili olarak, Türkiye, gayrisafi hasıla içerisinde vergilerin oranını artırmayı yalnızca vergi oranlarını yükseltmek suretiyle yapamıyacaktır. Bunun yanında, toplam vergi kalıbını yani çeşitli tür vergilerin, çeşitli biçimlerde tanımlanmış ulusal hasıla içerisindeki ağırlıklarını, Topluluk modeline yaklaştıracak yönde vergi değişikliklerine gitmesi kaçınılmazdır.

II. DOLAYLI VERGİLER

Bu tür vergilerin uyumlanması konusunu, önce sistemimiz hakkında kısa hatırlatmalar yapmak, daha sonra bu sistemin Topluluk sisteminden başlıca farklarını göstermek ve nihayet bu farklar karşısında neler yapılması gerektiğini özetlemek biçiminde inceliyeceğiz.

A. Türk Vergi Sistemi

Türk vergi sistemi içerisinde dolaylı vergiler çeşitli adlar altında toplanmaktadır. Bu vergilerin sınıflandırılması çeşitli biçimlerde yapılabilirse de, burada biz bütçelerimizin benimsediği sınıflandırmayı esas alacağız.

Bu sınıflandırma kapsamına giren vergiler, belli vergi kanunları içersinde ayrı ayrı ya da topluca düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu vergi kanunlarından en kapsamlı olanı Gider Vergileri Kanunu olduğu için önce ele alınması faydalı olacaktır.

1- Gider Vergileri Kanunu

Bu kanun 1.3.1957 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Uzun süreden beri uygulanmasına ve üzerinde değişiklikler yapılmasına rağmen, Gelir ve Kurumlar Vergileri gibi gelişmeler gösterememiş durumdadır. Bunda, 1950'ler sonrasında gelişen ve çeşitlenen sanayiin, bu vergiler tarafından yeterince izlenememiş olmasının büyük rolü vardır. Çoğu kez, yeni sanayiler hiç vergilenemez durumda kalmıştır. Öte yandan da, gelişen sanayi, daha ileri teknolojileri kullandıkça, aynı hızda gelişemiyen vergi, üretimin değil, üretime giren bazı hammaddelerin vergisi durumunda kalmıştır.

Gider Vergileri üretim aşamalarını da izliyememiş du-

ınmdadır. Az sayıda mükellef ile muhatap olma avantajı yanında, toplu vergi haline gelme şeklinde bir olumsuz niteliğe sahiptir. Toplu vergi alınmakla, üretimin ileri aşamaları vergilenemez hale gelmekte, bütün mükellefiyet, üretimin ilk aşamasında (çoğu kez imalatçıda) kalmaktadır. Bunun sonucunda ise, az sayıda mükelleften büyük ölçülere varan tahakkuklar tahsil edilememektedir.

Öte yandan, belki de bir mahalli idare geliri olarak nitelenebilecek bina inşaat vergisi de 1970 yılında çıkarılan Finansman Kanunu ile gider vergileri kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu haliyle pek çok konuyu kapsamına almış bulunan gider vergileri kanunun geliştirilmesi gerekmektedir.

2- Diğer Dolaylı Vergiler

Gider vergileri kanunu dışında yer alan vergiler arasında gümrük vergileri önem bakımından başta gelemketdir. Bu gün bu vergiler, 5383 sayılı kanun ile bunu değiştiren 1964 tarihli ve 474 sayılı kanuna göre alınmaktadır. Bu kanunların Avrupa Ekonomik Topluluğuna katılmamız halinde büyük ölçüde değişmesi gerekecektir. Çünki topluluğun kurallarına göre, üyeler kendi aralarında sıfır gümrük uygulanmakta, diğer üyelere ise ortak bir gümrük tarifesi tatbik etmektedirler.

Ülkemizin Topluluğa üyeliğinde, nihai aşamada üyelere sıfır gümrük, üye olmayanlara ortak tarife tatbik aşamasından önce, bir de bu tarifelere uyma dönemi geçirilecektir. Mevcut gümrük vergisi kanunu bu durumları doğal olarak öngörmemiş bulunmaktadır.

Gümrük vergilerinin eki biçiminde olan ithalat damga resmi GATT tarafından itirazla karşılanmakta ve geçici (belirli) bir süreyle "GATT kurallarından sapma" biçiminde, uygula-

maya konulmaktadır. Geçmişte, bu verginin "bir iç vergi olduğu" ifade edilerek de savunma yapılmıştır(1). Kanımızca bu savunma yanlıştır. İthalden alınan damga resmi, hemen her devalüasyondan sonra gerçek kur (ithalatçıya dövizin maliyeti) fiyatını düşürmek, başka deyişle, maliyetlerin içersindeki dövizle karşılanan kesimin artışının devalüasyon düzeyinden daha düşük olmasını sağlamak için, daha düşük oranlarda alınmaya başlamaktadır.

Rıhtım resmi ise, yurt dışından deniz yolu ile gelen malların CIF kıymetleri üzerinden, gümrük idarelerince, gümrük vergisi ile birlikte tahsil edilerek Hazine'ye irad kaydedilmektedir.

Dolayısıyla da gümrük vergisi, ithalde alınan damga resmi, rıhtım resmi gibi vergilerin tümü aslında gümrük sistemine dahil vergilerdir. Bir uyumlama modeli kurulduğunda, bu biçimde çeşitli adlar altında alınan aynı kaynağa dayalı vergilerin "tek"leştirilmesi gerekecek ve toplu etkisinin dikkate alınması lâzım gelecektir.

Diğer dolaylı vergilerimizden dış seyahat harcamaları vergisi de zaman zaman katlı kur uygulamasının bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Son zamanlarda ise, bu özelliğini büyük ölçüde yitirmiş bulunmaktadır. Zira bu vergi kapsamına giren işlemler için belirlenen özel kurlar, bu verginin uygulanması ile birlikte esas döviz kurları sonucunu vermektedir. Bu durumda da bu vergi yalnızca asgari vergi uygulamasında, işlem başına Hazine'ye 500.- TL. dolayında kazanç sağlamaktadır.

---

(1) Özer, İlhan, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını 1976-161, Ankara, 1976, s.120.

3- Katma Değer Vergisi

Muamele vergilerinin çağdaş biçimi olarak düşünülen katma değer vergisine geçiş hazırlıkları ülkemizde uzun zamandan beri sürdürülmektedir. Tek aşamalı üretim ve satış vergilerine oranla çeşitli üstünlükleri bulunan bu vergilerin ülkemizde uygulanması, yalnızca Topluluğa girme ya da vergi mevzuatını yakınlaştırma zaruretinden ortaya çıkmamaktadır. Ekonomimiz açısından, örneğin yatırımların hızlandırılmasında bu vergi rol oynayacaktır. Bugün yatırım mallarının maliyetine giren istihsal vergileri, alıcılara fatura edilemezken, katma değer vergisi uygulamasında yatırım malının maliyetine giren vergi de, üretilen malların satış bedellerinden düşülebileceği için sanayiciler önemli fonlara kavuşabileceklerdir. İhracat malları içersinde yer alan verginin ise tümü iade edileceğinden sanayi malları ihracatı teşvik edilmiş olacaktır. Bir başka olumlu etki, bugün istihsal vergisinin az sayıda mükellefinin üzerindeki vergi yükünün üretim satış sürecinin bütün aşamalarına yayılması şeklinde ortaya çıkacaktır.

Vergi adaleti açısından önemli bir etki, istihsal vergisinin kapsadığı az sayıda mal grubu ile üretilmekte olan çok sayıda ve birbirinden farklı fiyatlı mal cinsleri için her mala uygun vergi yükünün konulabilmesi ile görülecektir. Her üretim aşamasında yapılan katma değere uygun vergi alınması ile vergi adaleti sağlanabilecektir. Sistemin içersindeki otokontrol sistemi ile her üretim aşamasına tekabül eden verginin az oluşu ise, bu vergi yoluyla, ülkemizdeki yaygın vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine, vergi ahlâkının geliştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Şubat/1980'de TBMM'ne gönderilmiş bulunan Türk katma değer vergisi tasarısı(2), daha önce incelemiş bulunduğumuz,

---

(2) Bu taslak, Katma Değer Vergisi konusunda hazırlanan beşinci taslaktır. Bugüne kadar tasarıların geçirdiği aşamalar ve esas itibariyle Aralık/1979'da hazırlanan son

Topluluğun aynı vergi konusundaki Altıncı Yönerge'sine paralel hükümler içermektedir. Prensip olarak tüm üretim ve dağıtım zinciri (imalatçı, toptancı ve perakendeci) ile tarım ve hizmetler sektörünü, ayrıca ithalatı kapsamaktadır. Hizmetler sektörü tasarıya göre "kavranma güçlüğü" nedeniyle vergi konusuna alınmazken, perakende aşaması istisna edilmiştir. Tarım kesiminde, sektör içi işlemler istisnadır, sektörün diğer sektörlere olan teslimleri basit vergi usulüne tabidir. Verginin oranı, zirai faaliyet çerçevesindeki teslimlerde yüzde 5, diğer işlemlerde yüzde 10'dur.

Tasarının kanunlaşması halinde, yerini alacağı vergilerden daha fazla hasılat sağlıyacağı kuşkusuz olmakla birlikte(3), kanımızca en önemli sorun yeni mükellefler ile ilgili mükellefiyet konularının kendilerine öğretilmesi olacaktır. Başka deyişle, az gelişmiş bir ülkede böyle bir verginin uygulanabilmesi ancak, önce yeni mükelleflerin bu yeni mükellefiyetleri konusunda bilinçlendirilmesine bağlıdır. Bu bakımdan işletme vergisi denemesi, Vergi yönetiminin kötü bir sınavı olarak ortadadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu ise, genellikle "az gelişmiş ülkeler arası" bir birlik olmadığı için bugüne kadar, bir az gelişmiş ülkede katma değer vergisi uygulamasının sorunları ile ilgilenmiş değildir. Ancak yeni üye adayları İspanya ve Portekiz ile sorun gündeme gelmiştir. Yunanistan ise bir katma değer vergisi uygulamasına geçmiştir.

(.) tasarının özellikleri hk. daha geniş açıklamalar için bkz.: Saral,Talat, İstihsal Vergisinden Katma Değer Vergisine, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nde yapılan yayımlanmamış çalışma, ss.19-23.

(3) Bu konuda yapılan bir çalışmaya göre, Katma Değer Vergisinin yerini alacağı vergilerden doğacak kayıp 69.2 milyar TL., beklenen hasılat 132.8 milyar TL., net kanun geliri artış tahmini 63.5 milyar TL.'dir. Ayrıntılar için bkz.: Milliyet Gazetesi, 5.3.1980, s.9.

Kaydettiğimiz gibi, bu vergide Ortak Pazar'ın katma değer vergisine oranla farklılıklar vardır. Bu gelişmeler karşısında, yani kabul edilecek bir katma değer vergisinin Ortak Pazar ülkeleri hedefine ne kadar uymakta olduğu sorusu yanında, ülkemiz ekonomik ve sosyal yapısına ne denli uyduğu ve uygulanabilirliği soruları da üzerinde durulması gereken hususlar olarak karşımızdadır.

B) Türk Dolaylı Vergi Sisteminin Topluluk Sistemlerinden Başlıca Farkları

Roma Andlaşması'nın dolaylı vergiler ile ilgili hükümleri üzerinde evvelce durulmuştur(4). Bu andlaşmanın temel ilkelerinden bir tanesi, dolaylı vergilerin varış yeri ilkesine uygun olarak konulması ve tahakkuk ettirilmesidir. Başka bir ifade ile, ürün üzerindeki vergiler, sınırı geçerken, çıkış ülkesi tarafından iade edilebilir. Bu durumda varış yeri ülkesi,kendi üretimine göre ucuz kalacak ürüne telafi edici bir vergi koyma hakkına sahip bulunmaktadır(5). Vergi yasalarımız özellikle Gider Vergileri Kanunu, ithalde alınacak istihsal vergileri ile telafi edici bir vergi sistemi getirmiştir. Ancak bu sisteme getirilen ithalat damga resmi gibi yüklerin, "telâfi" amacını taşarak "korumacılığa" yönelik hale geldiği ileri sürülebilir. Roma Andlaşmasının 95. maddesinin ikinci fıkrası üye ülkelerin korumacılığa yönelmelerini önlemektedir. Öyle ki "dolaylı olarak korumacılığa varacak" tedbirlere bile başvurulması engellenmiştir. Bu türden önlemlerin tam üyelikte sözkonusu olmıyacağı açık olmakla birlikte, geçiş döneminde ne kadar uygulanabileceği de yeni andlaşmalar yapılırken ortaya çıkabilecek "pazarlığa" bağlı bulunmaktadır.

---

(4) Bakınız: Supra, Dördüncü Bölüm, II (C-1), (D-1) ile III ve IV.

(5) Bakınız: Roma Andlaşması, Kesim 2, Madde 95.

Öte yandan ülkemizde uygulanan vergi iade sistemi, daha önce de ifade ettiğimiz gibi, mamul maliyetine giren vergilerin iadesinden daha çok, bir katlı kur aracı olarak kullanılma eğilimindedir. Doğal olarak bu kullanımı ile, Roma Andlaşması'nın öngördüğü dolaylı vergilerin iade edilebilirliği ilkesiyle bağdaşmamakta ve kanımızca zaman zaman mamulün içersindeki dolaylı vergiler miktarını aşabilen uygulamalar sözkonusu olabilmektedir.

Konu ile ilgili ilginç bir görüş de(6), ücret üzerindeki vergilerin, üretim faktörlerinden birisinin, emeğin üzerindeki "dolaylı" vergi haline geldiğini ileri sürmektedir. İstihdam başına dolaylı vergi haline gelmiş bulunan bu vergi de, görüşe göre maliyetlere yansımakta ve fiat tarafından ileriye doğru taşınmaktadır. Bu "örtülü dolaylı vergi" görüşü kabul edilse bile, bu verginin dolaylı vergilerin tabi olduğu iade ve telafi düzenlemelerine tabi olmadığı açıktır. Kaldı ki, bu vergilerin dolaysız vergi olduğunun kabulü daha uygun görülmektedir(7).

Bazı dolaylı vergilerimiz ise, Ortak Pazar ülkelerinin bazılarında ya hiç bulunmamaktadır veya merkezi yönetimin geliri halinde değildir. Bir üçüncü şekil de, bazı vergilerimizin karşıtı olan, Ortak Pazar ülkeleri vergilerinin uyumlama-

---

(6) Bulutoğlu,Kenan, Müşterek Pazar İle İlgili Vergi Meseleleri ve Türkiye'nin Durumu, İktisat ve Maliye Mecmuası, Cilt: 7, Sayı: 4,15.7.1960, İstanbul, 1960, ss.7-11.

(7) Nitekim Mayıs 1979'da Brüksel'de Ortak Pazar Komisyonu'na yaptığımız ziyaret sırasında Ortak Pazar'ın konu ile ilgili teorisyenleri ile yapılan tartışmalarda, bu vergilerin dolaysız vergi olduğu konusunda birleşilmiştir. Dolaysız vergiler uyumlanmasında daha yavaş mesafe alındığı gerçeğinden hareketle, ücretlerin ağır vergilenmiş olmasının, Ortak Pazar'a girilmesinden sonraki uyumlamalarda daha az kamu geliri kaybına yol açacağı ileri sürülebilir.

ya tabi olmaması halidir.

Örnek vermek gerekirse, bazı harçlarımızın Topluluk ülkeleri mevzuatı arasında yer almayışını, bina inşaat vergisi gibi bazı vergilerin mahalli idareler vergisi olarak yasalaştırılmış bulunduğunu gösterebiliriz.

Önemli nokta, Topluluğun halen Katma Değer Vergisi dışındaki dolaylı vergileri uyumlaştırma konusunda çok az mesafe alındığının ve mahalli idare vergilerinin uyumlaştırılmıyacağının vurgulanmasıdır. Bu durumda, Ortak Pazar'a üye olmayı ve aynı zamanda mükelleflerin ödeme alışkanlığında bulunduğu gelirleri kaybetmemeyi düşünecek bir Türkiye'nin, uyumlaması Ortak Pazar'da yavaş giden vergiler ile uyumlanmıyacak vergilere ağırlık vermesi ve böylece zaman kazanması düşünülebilir. Ancak uyumlama konusuna girmeyen vergilerin (veya resim ve harçların), uygulandıkları bölgelerde maliyetleri ve genel olarak fiyatları, Topluluğun diğer bölgelerine göre olumsuz yönde etkileyebildiği hallerin sözkonusu olduğunu da kaydetmeliyiz. Örneğin belli bir hizmetin (diyelim noterlik) vergi ya da vergi benzeri uygulaması nedeniyle daha pahalıya geldiği bölgelerde, bu hizmete talep, diğer bölgelere oranla, düşmektedir veya kaymaktadır.

Nihayet, Katma Değer Vergisi uygulamasının bir Topluluk vergisi haline gelmiş olduğu halde, Türkiye'de henüz uygulamasının bulunmadığı noktasını tekrar edelim. Ülkemiz dolaylı vergiler sisteminin, Topluluk sisteminden farklarını böylece özetledikten sonra, neler yapılması gerektiği üzerinde biraz duralım.

C. Dolaylı Vergileri Sistemimizde Yapılması Gereken Değişiklikler

Zaman zaman Avrupa Ekonomik Topluluğu'na katılmamızın

ortaya çıkarabileceği zararlar çeşitli biçimlerde ifade edilse de, bugün geçerli olduğu gözlemlenen görüş, ülkemizin Topluluğa girmesi yönündedir. Ancak bu "tam üyelik" aşamasının ne zaman ve hangi takvim dahilinde gerçekleşeceği açık değildir. Bunun sonucu olarak da, Türk vergi sistemini, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun sistemi ile uyumlanmasının ne ölçüde ve hangi zaman dilimi içerisinde yapılacağı konusu cevapsız bulunmaktadır.

Ancak Topluluk üyesi olma yolunda çalışmalar sürerken de genel olarak Türk vergi sisteminde, bu arada dolaylı vergilerde yapılması gereken değişiklikler vardır. Türk ekonomisinin gösterdiği gelişmelerin gerektirdiği düzenlemeler dışında, çağdaş vergi sistemlerinden birisi olma anlamında da, Topluluk sistemi örnek alınabilir. Dolayısıyla da bu durumda ülkemizin büyük ticaret ortaklarının yer aldığı, hatta topluca ülkemizin ticaret yaptığı en büyük grup olan Topluluğun maliyet yapısı ile ülkemiz maliyetleri "benzer esaslara göre" oluşmuş olur. Aynı baza dayalı maliyet yapısının ise, ülkeler ya da ülkeler ile ülke grupları arasındaki ticareti azamileştirme yönünde işliyeceği açıktır. Çünkü "mukayeseli maliyetler" teorisi geçerli ise, maliyetler aynı esaslara göre belirlendiği takdirde "mukayese edilebilirlik" özelliği bu ölçüde artar ve uzun vadede ihtisaslaşma "doğru" yönde olur.

Bu açıklamalarımızla, Türk dolaylı vergi sistemini Topluluk vergi sistemi ile yakınlaştırma lehinde genel görüşlerimizi ortaya koymuş bulunuyoruz. Şimdi sorun, bu yakınlaştırmanın yönteminin ne olacağıdır.

Öncelikle kaydetmek gerekir ki, yakınlaştırma için, Türk dolaylı vergi sisteminde yapılması gereken değişme, Roma Andlaşması'nın 95-99. maddeleri doğrultusunda ve sınırında olmalıdır. Daha evvel de ifade ettiğimiz gibi, Roma Andlaşma-

sı ülkelerin vergisel bağımsızlıklarına çok dokunmamaktadır. Her ülke kendi vergi düzenini belirlemekte ve uygulamakta serbesttir. Ancak bu belirleme ile Topluluğun genel eğilim ve politikalarını bağımsız ulusal tedbirlerle zedelememek için "işbirliği" yapmakla yükümlüdürler.

Topluluğa "devredilen" tek vergi alma hakkı halen gümrük vergileri ile ilgilidir. Topluluğun "gümrük birliği" olarak örgütlenmiş olmasının bir sonucu olan bu "vergi alma egemenliğinden vazgeçme" vergi uyumlaması hedefinin bir sonucu değildir. Türk gümrük vergileri sisteminin, sanayiimiz için yüksek oranlı "himaye" sağladığı bilinmektedir. Himayenin uzun dönem sürdürülmesinin bir maliyeti olduğu açıktır. Koruma duvarı ardında oluşan sanayi "doğru" yönde olmamaktadır. Bu durumda, Türkiye zaten Ortak Pazar'a üye olmasa bile, gümrük vergilerini orta ve uzun dönemde yeniden düzenlemek zorundadır.

Ancak uzun vadede sürdürülemiyecek bir korumacılıktan vazgeçme nedeniyle yapılacak gümrük vergileri düzenlemesi ile Avrupa Ekonomik Topluluğu'na giriş başlangıcında yapılacak değişiklik, hem karakter ve hem de takvim bakımından farklı olacaktır.

Gümrük vergileri ilgili olarak değinmemiz gereken son bir konu da, gümrük vergileri hasılatıdır. İthalatın sürdürülebildiği ölçüde, devlet gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan gümrük vergilerinin sağladığı hasılattan vazgeçmenin Türkiye'deki siyasi otorite tarafından kolayca mümkün olmadığı açıktır(8). Gümrük vergileri, örneğin kurumlar vergisi

---

(8) Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Bütçe Gelirleri Yıllığı'nda yer alan bilgilere göre (ss.40-41), gümrük vergilerinin toplam vergi gelirleri içersindeki tahsilatı 1968'de yüzde 8.2, 1974'de 6.3, 1978'de 4.0 oranındaydı. Aynı dönemlerde kurumlar vergisi hasılatı oranları 1968'de yüzde 5.8, 1974'de 5.9, 1978'de 5.2 idi.

hasılatından çok, bazı yıllar ona yakın hasılat sağlamaktadırlar.

Diğer dolaylı vergilere gelince, Katma Değer Vergisi dışında bugüne kadar önemli sayılacak bir başarı elde edememiş bulunan Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun uygulamalarını daha evvel açıklamış bulunuyoruz. Bu açıklamalar ışığında bazı vergilerimizin (örneğin Sport-Toto vergisi gibi) merkezi vergi sisteminden ya tümden çıkarılması ya da mahalli idarelere kaydırılması gerekmektedir.

Türk sisteminde kanımızca yapılması gereken en önemli yapısal değişiklik, daha önce de ifade ettiğimiz gibi, toplu muamele vergisinin terk edilerek yerine katma değer esasına dayanan bir verginin getirilmesidir. Topluluk üyelerinin 1972 yılında gerçekleştirmiş bulundukları bu vergiye geçişin en kısa zamanda tamamlanabilmesi, uyumlama çabalarında önemli bir aşama olacaktır. Perakende aşaması ve tarımsal kazançlar, Ortak Pazar uygulamalarında olduğu gibi kapsam dışı bırakılabilir veya perakende aşamasına ayrı bir otonom vergi uygulanabilir. Oranlar ile istisnalar konusunda ise, Topluluk üyeleri dahi bir oy birliğine varamamış olduklarına göre, katma değer vergisinin yerini aldığı vergiler hasılatını karşılayabilecek oranlar uygulanabilir. İstisnalar ise, yeni verginin uygulanabilme olanaklarına, ekonominin yapısına ve yerini aldığı vergilerden korunmak istenen alanlara ait istisnalara münhasır kalacaktır.

Böylelikle, dolaylı vergiler sistemimizin Topluluk sistemine yaklaştırılmasının genel çizgilerini açıklamış olmaktayız.

III. DOLAYSIZ VERGİLER

A. Türk Vergi Sistemi

Türk vergi sisteminde dolaysız vergileri oluşturan esas vergiler, gelir ve kurumlar vergileridir. Bunlar yanında, gelir vergisinin sair kazanç ve iratlar bölümü ile ilgili bulunan ve kıymet artışlarını konu alan, 1970 yılında getirilmiş Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ile tasarruf bonolarını vergiye dönüştüren ve esas itibariyle gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından alınan, bir anlamda bu vergilere "ek" bir vergi niteliğinde olan Mali Denge Vergisi de dolaysız vergisi de dolaysız vergilerdendir.

Sistemimizde yer alan gelir ve kurumlar vergilerinin her ikisinin de uygulanmasına 1950 yılında başlanmıştır. Gelir Vergisi 1961'de, Kurumlar Vergisi 1960 ve 1963'de esaslı surette gözden geçirilmiştir. Bu değişiklikler ile vergilerin temel felsefelerinde değişiklik olmamış, yalnız uygulamadaki aksaklıkların büyük ölçüde giderilmeye çalışılması ve bu arada vergilerin günün gereklerine uydurulması çabaları ön plânda yer almıştır.

Gelir vergisi, teorik yapısı itibariyle çağdaş vergileme ilkelerine uygun nitelikler taşımaktadır. Örneğin, vergi adaleti açısından müterakki tarifeyi kabul etmiştir. Vergilenen gelir unsurları, tarımsal gelirleri ve kısa dönemde elde edilmek kaydıyla, sermaye artış kazançlarını da içeren, kapsamlı bir yapıya sahip bulunmaktadır. Bunun yanısıra, ücret kazançlarında yoğunlaşan kaynakta tesbit yöntemi, vergi adaletinin sağlanması çabalarının bu tür gelir grupları üzerine yoğunlaşması sonucunu vermektedir.

Uygulamada ise, çağdaş teorik yapıdan beklenen sonuçların alınmadığı gözlemlenmektedir. Ülkemizin sosyal ve eko-

nomik koşullarına tamamen uymayan özellikler ve uygulayıcıların yetersizlikleri, başarısızlığın başlıca nedenleri olarak ortaya çıkmaktadır. Bunlar arasında, ekonomik koşullardan birisi olan enflasyonun vergi sistemi üzerindeki bozucu etkisinin çok büyük olmasına karşılık, vergi kanununun sık sık ayarlanamaması da uygulamanın önemli başarısızlık nedenlerinden birisidir.

Özellikle ücretler ile ilgili tevkifat, enflasyon hızının artması ile birlikte bu tür gelir sahiplerini ağır biçimde cezalandırır hale gelmiştir. Matrahların enflasyon nedeniyle nominal olarak büyümesi ise, tüm gelir grupları üzerindeki vergi baskısını arttırmış, müterakkiyet, daha çok matrahın en yüksek dilim olan 1 milyon lirayı aşarak tek oranlı vergiye dönüşmesi karşısında beklenen özellikleri sağlıyamaz hale dönüşmüştür. Bunun ise, son yıllarda vergiye direnci de büyük ölçüde arttırdığı, kaçakçılığı yaygınlaştırdığı, vergi cezalarını anlamsızlaştırdığı, hafiflettiği ileri sürülebilir. Başka deyişle, 1950'li yıllardan beri zaten -gelenek yokluğu, denetim elemanlarının sayı ve nitelikçe yetersizliği vb. nedenlerle- güçlükle yerleştirilmeye çalışılan vergi ahlâkı olumsuz yönde etkilenmiştir.

Kurumlar vergisine gelince, bu vergi de çağdaş bir sistem getirmiştir denilebilir(9). Sistemimizde kârlar dağıtılmasa da vergilenmekte, ayrıca gelir vergilerinde mahsup edilmek üzere stopaja tâbi tutulmaktadır. Öte yandan Gelir Vergisi gibi, Kurumlar Vergisi Kanununda, özellikle hızlandırılmış amortisman, yatırım indirimi gibi çağdaş müesseselere yer vermektedir. Özel amortisman yöntemleri işletmeye verginin ileride ödenmesi imkânını verdiği halde, yatırım indirimi

---

(9) Bu sistemin incelenmesi için bkz.: Gürsel, Halûk Ferden, Corporate Taxation in Turkey, European Taxation, 1979/7, Volume 19, International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam, 1979, pp.207-217.

işletmeye tam bir vergi muafiyeti sağlamaktadır. Türk Sisteminin belki en büyük zaaflarından birisi, stokların maliyet bedeli, sabit kıymetlerin muhasebe değerleri üzerinden değerlenmesidir. Ekonomik koşullar enflasyonu getirdiği sürece, bu olay müteşebbislerin fiktif (nominal) kârlar üzerinden vergi ödemesine varmaktadır(10).

B. Türk Dolaysız Vergi Sisteminin Topluluk Sisteminden Başlıca Farkları

Daha evvelce ifade ettiğimiz gibi, Topluluğu kuran 1957 Roma Andlaşması dolaysız vergiler için açıkça uyumlama hükümleri getirmemiş, andlaşmanın 100. maddesi kullanılarak vergi sistemleri arasında yakınlaştırma hazırlıkları yapılmıştır.

Önce Neumark Raporu, daha sonra, dolaysız vergilerin rekabet koşulları üzerindeki etkilerini inceleyen 1961'de kurulan çalışma grubu raporu ile süren dolaysız vergiler uyumlama çabaları, 1975'deki ortak kurumlar vergisi taslağının hazırlanmasına varmıştı.

Ortak Pazar'ın gelecekteki kurumlar vergisi, kişisel eşitlik, iktisadi etkinlik ve verginin tarafsızlığı ilkelerine uygun olarak hazırlandığı ifade edilen 1975 tasarısı ile şekillenecektir. Bu tasarı, evvelce de belirttiğimiz gibi, kişisel gelir vergileri sistemlerinde değişiklik yapılmamasını öngörmekteydi. Tasarıda, ayrıca, kurumlar vergisi oranının yüzde 45-55 olarak belirlenmesi, bunun yanında, üye ülkeler

---

(10) Ortak Pazar ülkelerinde vasıtasız vergiler uygulamalarının Türk sistemi ile mukayeseli bir analizi için bkz.: Çakmak, Şefik, Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Uyumlaştırılması, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmanın Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu yayını, 1975/166, Ankara, 1975.

arasında veya üçüncü ülkelerle yapılan andlaşmalar dışında, kaynakta tevkif oranının yüzde 25 oranında olması gerektiği kaydedilmekteydi. Nihayet, ödenen veya ödenmesi öngörülen kurumlar vergilerinin bir kısmının kişisel gelir vergisine mahsup edilmesi (kredi) sistemi getirilmekteydi(11).

Bu hatırlatmalardan sonra, ülkemizde kurumlar vergisi oranlarının kazançların dağıtılmış olmasına ve dağıtılmamasına bağlı olarak değişik biçimde yüzde 25-35 oranında olduğu stopajın ise genel olarak yüzde 20 düzeyinde bulunduğu hem Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun hedef aldığı ve hem de Topluluğun bugünkü üyelerinin genel eğilimlerine göre, Türkiye'de kurumlar vergisi genel oranının arttırılabileceği sonucuna varabiliriz. Ancak, kurumlar vergisi ile birlikte yapılması zorunlu olan stopajın da, Ortak Pazar üyelerine uyum sağlama amacıyla bir miktar arttırılması gereği ile birleştiğinde, yapılması gereken toplu artışın, bir değişiklikle göze alınamıyacak bir mesafeye ulaştığı söylenebilir(12).

Şüphesiz oranlar arasındaki farklar, Topluluk üyeleri kurumlar vergileri sistemleri ile ülkemiz sistemi arasındaki tek farklılık değildir. Ancak, oranlar ve temel sistem (kredi sistemi) dışında uyumlaştırma konularına girilmesi henüz sözkonusu değildir. Bununla beraber, verginin nihai oranlarına etki yapacak istisna ve muaflıklar, amortisman sistemleri vb. gibi vergileme unsurlarının da, maliyet oluşumlarının aynı baza dayalı olması için yakınlaştırılması uygun olur.

Bu takdirde, uluslararası ticaretin uzun vadedeki yönünün, yani uzmanlaşmanın doğrultusunun "doğru" biçimde be-

---

(11) Kredi (izafe) sisteminin daha geniş açıklaması için bkz.: Birinci Kesim, Dördüncü Bölüm IV-D (3).

(12) Kurumlar Vergisi oranlarının bir analizi için bkz.: Gürsel,Halûk Ferden, Op.cit., pp.215-216.

lirlenmesi olasılığı artacaktır. Çünkü gerek coğrafi bakımdan yakın ve gerekse Türk işgücünü istihdam eden endüstrileşmiş ülkelerin çoğu, Avrupa Ekonomik Topluluğu üyeleri arasında bulunmaktadır. Bu iki nedenin bir sonucu olarak da bu ülkeler ile ticari ilişkiler artmaktadır.

Sonuç olarak, uyumlaştırmanın yararlarının olduğu tartışılmaz bir olgudur. Fakat bu uyumlaşma, aynı vergi yasalarının uygulanması anlamına alınmamalıdır. Vergi uyumlamasını, farklı ülkelerdeki kişi ve teşebbüslerin mümkün olduğu kadar benzer şekilde vergilendirilmesi, vergi yükünde büyük farklılıklar olmaması olarak anlamalıdır(13).

C. Dolaysız Vergiler Sistemimizde Yapılması Gereken Değişiklikler

Eğer Avrupa Ekonomik Topluluğu sistemleri ile bir uyumlaşmaya gidilecekse, böyle bir hareketin, Türk sisteminin en çok benzediği üye ülkeden başlıyarak ve Topluluk hedefleri doğrultusunda yapılması gerekir. Gerçekten de vergi sistemlerindeki hızlı ve köklü değişmelere mükellefler, ekonomik istikrarsızlık karşısında uzun süre değişmeden kalmış vergi sistemi kadar tepki göstermektedirler. Çeşitli kaynaklar ve yazarlar(14), Türk sistemimizin İtalyan sistemine bazı açılardan yakın olduğunu ifade etmektedirler.

Gelir vergisinde uyumlaştırmanın yapılmasının düşünülmediğini daha önce kaydetmiştik. Ortak Pazar ülkelerinin hedeflerini belirleyen ve henüz kesinleşmemiş bulunan kurumlar vergisi tasarısında yer alan kredi (izafe) sisteminin yani ödenen kurumlar vergisinin bir kısmının şahsi gelir vergisin-

(13) Çakmak,Şefik, Op.cit., s.98.

(14) Çakmak,Şefik, Op.cit., s.101.

den mahsup edilmesi olanağının yerleştirilmesi ilk hedeflerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan kurumlar vergisi oranının da daha önce ifade ettiğimiz gibi, kurumlar vergisinde yüzde 25'ten, 45-55'e, stopajın da yüzde 20'den 25'e çıkarak artması gerekmektedir(15). Mali Denge Vergisi'nin ise kaldırılması gerekecektir.

Diğer hususlara gelince, işletmelerde yatırım indirimi ve benzeri vergi muafiyeti sağlayıcı sistemlerin Ortak Pazar ülkeleri ve Türkiye'de uygulandığı bilinmektedir. Bu tür sistemler, mükelleflere geçici vergi muafiyetleri sağlamaktadır(16). Türkiye'de Topluluk üyesi ülkelerin aksine, bu türden vergi avantajları devamlıdır. Oysa Topluluk uygulamasının bu konuda, belli bir süre içersinde yapılan yatırımlara kolaylık uygulaması biçiminde olduğu gözlenmektedir. Yatırımların yapılmasının belli dönemlerde yoğunlaştırılması amacıyla, benzer uygulamanın, örneğin Kalkınma Plânları dönemlerine bağlı olarak Türkiye'de yapılması önerisi bu konudaki görüşler arasındadır(17).

Öte yandan, stok değerlenmesi konusunda maliyet esasına dayanan Türk sistemi, ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde, maliyetin üstüne çıkan stok değerlerini yeniden tesbit imkânı vermemektedir. Enflasyonun muhasebeye intikali olarak adlandırılabilecek bu olgu karşısında, bazı Topluluk ülkele-

---

(15) Nitekim Şubat/1980'de TBMM'ne sevk edilen Mali İstikrar Kanunu Tasarısı ve Gerekçesinde (s.14) diğer ülkeler uygulamaları örnek gösterilmekte ve kurumlar vergisinin oranının yüzde 50'ye çıkması kabul edilmektedir. Ancak örnek alınan ülkelerde, kurumlar vergisinin bir kısmı gelir vergisinden mahsup edildiği halde, tasarıda bu orandan kişisel gelir vergisi için bir krediye yer verilmediği görülmektedir.

(16) Bu konudaki mukayeseli bir analiz için bkz.: Çakmak,Şefik, Op.cit., ss.102-121.

(17) Çakmak,Şefik, Op.cit., s.122.

rinde vergiden muaf bir karşılık fonu tesisi gibi tedbirler kabul edilmiştir. Bu türden bir düzenlemenin, hızlı enflasyon yaşamakta bulunan ülkemizde de bulunması gerekmektedir.

Bu temel sorunların yanısıra ele alınabilecek çok sayıda ikinci derece uyumlaştırma sorunlarının bulunduğu da bir gerçektir.

IV. DİĞER VERGİ KONULARI

Yukarıdaki bölümlerde bu başlık altında, önce kollektif yatırım kurumlarına ilişkin olarak Avrupa Ekonomik Topluluğunun tutumundan bahsetmiş, orta ölçekli ve küçük tasarrufçunun yatırım ortaklıkları yoluyla yaptıkları yatırımların getirilerinin Kurumlar vergisinin izafe (kredi) sisteminden yararlanması için hazırlanan karar tasarısından söz etmiştik. Ülkemizde, henüz değişir sermayeli gerçek yatırım ortaklıkları yasal çerçevesi bile mevcut bulunmadığından ve kurumlar vergisinde henüz kredi sistemine geçilmemiş olduğundan Türkiye ile konunun doğrudan ilişkisi bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, eğer küçük tasarrufçunun tasarrufları kullanılarak yatırım yapılmakta ise, bu tasarrufu kanalize eden kurumun yararlanacağı vergi avantajlarının sahibinin bu tasarrufu oluşturanlar olduğunun kabulü ile bu konudaki gerekli yasal düzenlemelerin yapılması lâzımdır.

İkinci konu ise, daha ziyade, çok-uluslu firmaları ilgilendiren fiyatlama sorunlarına ilişkindir. Bu konuda Topluluğun tutumu, birbirleriyle ilişkili çok uluslu firmaların mal ve hizmet fiyatlarının, birbirlerinden bağımsız firmaların fiyatlarından farklı olmaması gerektiği biçimindedir. Böylelikle, çok-uluslu firmaların yapay ürün fiyatlamasının ve bunun sonucu olarak ortaya çıkacak vergi kaybının önüne

geçilmek istenmektedir.

Konunun, ülkemize gelmiş bulunan yabancı sermayenin mal fiyatlarıyla ilgisi vardır. Aynı konunun OECD Model Andlaşması içerisinde düzenlenmiş biçimini yetersiz bularak yeniden düzenleyen Topluluk tasarısı, halen kabul edilmiş değildir. Ancak öngördüğü hakemlik sistemine, egemenlik haklarından feragat anlamına geldiği ileri sürülerek, tepki gösterilmektedir.

Bu kısımda incelenen üçüncü konu, Topluluğun vergi kaçakçılığının asgariye indirilmesi için bilgi değişimidir. Topluluğun henüz tasarı halindeki önerisine göre, Topluluk üyesi ülkeler, vergi kanunları ile ilgili bilgilerin değişimi için anlaşmalar yapabileceklerdir. Türkiye'nin de, özellikle ithalat ve ihracat rakamlarının gerçekliği konusunda daha sağlıklı kanılara ulaşmasına yardımcı olacağına inandığımız bu tür andlaşmalara girmesinde yarar görmekteyiz.

Nihayet son konu, "sınır aşırı" çalışan kişilere uygulanacak vergi rejiminin düzenlenmesi tartışmalarıdır. Hernekadar bu husus, belli bir işgünü içerisinde, evinden işine giderken "fiziki olarak" sınırı aşan kişileri ilgilendirmekte ise de, aileleriyle birlikte 1 milyon kişiyi aşan, yurt dışında çalışanlar varlığımızın da "sınır aşırı" çalıştığının kabulü ile getirilecek vergisel kolaylıkların bunlara da uygulanmasını talep etmek durumundayız. Emeğin çalıştığı sermayenin geldiği yerde vergilendiği bugünkü neredeyse evrensel vergi düzeninin iyileştirilmesi çabalarını göstermekle, yeni vergi gelirleri ve vergi adaleti sağlanabileceği umudundayız.

Bütün vergi konularının -gümrük vergileri hariç- uygulama esaslarını gösteren Vergi Usul Kanunu'nun da uyumlaştırma çerçevesi içerisinde düşünülmesi gerektiği görüşündeyiz. Gerçi Topluluk da bu biçimde bir çalışmaya rastlanmamaktadır

ama, çoğu kez vergi alma esasları içerisinde yer alan bazı hükümler, usul ile ilgili hükümler niteliğindedir. Öte yandan bilgi toplama veya ulusal vergi idareleri arasında bilgi değişimi türünden usule ilişkin çalışmalara da zaman zaman rastlanmaktadır. Vergi yönetimlerinin etkinliklerini büyük ölçüde etkileyen vergi usul kanunları uygulamalarının Topluluk içerisinde uyumlaştırma konusu yapılmamış olması, ülkemizin bu konuda Topluluk içerisindeki vergi yönetimi en etkin bulunan üyelerin usul mevzuatına kendi mevzuatını yaklaştırmasına engel değildir, hatta faydalıdır. Örneğin bir vergi kaçakçılığının, vergi usul kanununun etkin uygulanması ile yaygınlığının azaltılması, bazı alanlardaki yanıltıcı kârların kaybolmasını ve Ortak Pazar'ın amacı olan ihtisaslaşmanın "doğru" yönde yapılmasını sağlayıcı etki yapacaktır.

S O N U Ç

En önemli siyasal ve ekonomik bütünleşme hareketlerinden birisi olan Avrupa Ekonomik Topluluğu ile olan ilişkiler çoğu ülkeler için önem taşımaktadır. Çünkü bu ülkeler bloku, hem ekonomik bakımdan büyük bir boyuta ulaşmakta ve böylece bu "pazar" ile alışveriş yapacak olanları giderek daha önemli ölçüde etkileyebilmekte ve hem de "siyasal bir birlik" olarak dünya siyasetinde giderek daha önemli bir rol oynamaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun ekonomik yönü kadar ağır basan siyasal yönü buradaki incelememizin çerçevesi dışında kalmaktadır. Çalışmamız, bütünleşmenin ekonomik yönünü büyük ölçüde etkileyen vergi uyumlama politikası üzerinde toplanmış bulunmaktadır. Bugün kabul gören klâsik ekonomi politikası temellerini büyük ölçüde etkilemiş olan Keynes analizinin getirdiği modelin aracının vergi politikası olduğu hatırlanacak olursa, vergi politikası üzerine yoğunlaşmanın önemi daha da artar. Bu ülkeler grubunun farklı geleneklere, farklı modellere, farklı gelişim çizgilerine dayalı olarak gelişmiş, büyüme ve gelişmenin farklı aşamalarında bulunan ekonomilerinin "tek bir ekonomi" gibi hareket etmesini sağlamaya çalışmak ise, şüphesiz büyük bir hedeftir. Bu hedefin dünyamızın tanık olduğu bu çaptaki ilk deney olması, ekonomileri birbirine yaklaştırmakta kullanılan görünür iki araçtan -diğeri para politikasıdır- biri olarak vergi uyumlaştırma teorisinin gelişti-

rilmesini de gerektirmiştir. Yeni bir teori geliştirilmesinin yer yer başarısızlıklar getirmesi ise doğaldır. Başka deyişle, Avrupa Ekonomik Topluluğunun "tek bir ekonomi" hedefine varmasının çok kısa sürede olmasını beklemek doğru olmaz. Nitekim incelemiş bulunduğumuz Neumark raporu da bu hususu teyid etmekte ve ancak "farkların azaltılmasını" öngörmektedir.

Roma Andlaşmasindan bu yana geçen zamana bakıldığında vergi uyumlaması alanındaki en önemli adımın katma değer vergisinin tüm üye ülkelerce kabulü olduğu görülmektedir. Diğer taslakların hepsi yıllardır "hazırlık" aşamalarını tamamlıyamamış bulunmaktadır. Başlıca nedeni ülkelerin egemenlik haklarının bir kısmını uluslarüstü bir organa devretmekte hasis davranmaları olan bu durum, ülkelerin, uzun vadede ulusal çıkarlarını koruyamıyacakları endişesinden doğmaktadır. Bu sorun daha ziyade gelişmiş ülkeler arası bir problem olarak ortaya çıkmakta ve çoğu kez, gelişme düzeyleri farklı sektörlerini -örneğin tarımı- korumak isteyen ulusal hükümetler, iktisadi bütünleşme ile ilgili kararları alırken zaman zaman kamu oyunun baskısıyla karşılaşmaktadırlar.

Gelişme yolunda ülkelerin üyelikleri konusu vergi uyumlaması açısından özellikle problemler getirmektedir. Çünkü birbirleriyle rekabet edebilme gücünde olmayan ekonomilerin bütünleşmesinin sonucu, rekabet gücü olmayanın, rekabet gücüne sahip olan ekonomi tarafından yutulması olduğuna göre, gelişme yolundaki ekonomilerin, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun gelişmiş ekonomileri ile rekabet edebilir hale getirilmesi gerekmektedir. Buna paralel bir başka önemli konu da, gelişme yolundaki ekonomilerin rekabet gücüne sahip kesimlerinin, gelişmiş ekonomilerdeki subvanse edilen kesimler -örneğin tarım kesimi ve bazı hafif sanayi dalları- ile olan ilişkilerinin nasıl düzenleneceğidir.

Çalışmamızda, vergi uyumlaması teorisi ve Avrupa Ekonomik Topluluğundaki uygulaması ayrıntılarıyla ele alınarak uyumlamanın halihazır durumu analiz edilmiş bulunmaktadır. Açıklamalardan anlaşılacağı gibi genel olarak bütünleşmede ve vergi uyumlamasında, daha düzenlenmesi gereken çok husus bulunmaktadır.

Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Türkiye ilişkileri ise, çalışmada bir genişleme modeli içerisinde ele alınmıştır. İlk genişlemesini eski altı üyesine nisbeten yakın gelişme düzeyindeki ülkelerle yapan Topluluk, şimdi Yunanistan, İspanya, Portekiz ve Türkiye'den oluşan gelişme yolundaki ülkelerle bütünleşme deneyine hazırlanmaktadır. Bunlardan Yunanistan'ın üyelik formaliteleri tamamlanmış ve bu ülke üyelik sıfatını kazanmıştır. Haklarını bütünüyle kullanması biraz daha zaman alacaksa da, Yunanistan'ın 1981 yılı başından itibaren bütün organlarda oy hakkına sahip olacağını gözden kaçırmamak gerekmektedir.

Bu üyelik, Avrupa Ekonomik Topluluğu kadar Yunanistan'ı da etkilemektedir. Topluluk, Yunanistan'a gelişme düzeyini yükseltebilmesi için yardımda bulunurken, Yunanistan da bir vergi reformu yapma yükümlülüğü altına girmektedir. Bu reformun ise, genel olarak tüm ülkelerde ve özellikle gelişme yolundaki (take-off aşamasındaki) ülkelerde, bu ülkelerin ekonomik ve siyasal yapılarını özenle ele almak suretiyle gerçekleştirilmesi gerektiği bilinmektedir(1). Aynı vergi reformu gereğinin İspanya, Portekiz ve Türkiye ile bütünleşme sırasında da ortaya çıkacağı açıktır. Topluluk yetkilileri, Portekiz ile Türkiye'nin üyeliklerinin daha ziyade zaman alacağı görü-

---

(1) Nadaroğlu,Halil, Son Zamanlarda Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu, Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Ord. Prof.Dr.Nihad S.Sayar'a Armağan, Istanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları No.2, Istanbul, 1980, s.286.

şünü açıklarlarken bir anlamda vergi yapıları arasındaki farklılıkları da dile getirmektedirler.

Çalışma içerisinde de açıkladığımız gibi, Avrupa Ekonomik Topluluğu'na tam üyelik söz konusu olsa da olmasa da ülkemizin bir vergi reformuna olan ihtiyacı açıktır. Ne var ki bu yeni düzenlemenin Avrupa Ekonomik Topluluğu paralelinde olması, ilerideki bir tam üyelik için bize hazırlıklarımızda ilerleme imkânı tanıyacağı gibi, üyelik durumu gerçekleşmese bile, -örneğin bir katma değer vergisinin Türkiye'de kabulü ile- maliyet yapıları Topluluk standardına yaklaştırılmış olacak ve böylece ihtisaslaşmanın doğru yönde gerçekleşmesi sağlanarak, en büyük ticaret ortağımız olan Avrupa Ekonomik Topluluğu ile olan ticaretimiz optimuma yönelecektir. Bu ise, uzun vadede alışverişin sürdürülebilmesinin tek yoludur.

Doğal olarak tam üye olmamız olasılığının gerçekleşme şansı daha ağır basmaktadır. Bu takdirde tam üyeliğin avantajlarından süratle yararlanmak ve getirebileceği olumsuz etkilerden hızla sıyrılabilmek için, vergi sistemimizin hızla Topluluk vergi sistemi yönünde düzenlenmesi büyük öneme sahip bulunmaktadır. Katma değer vergisinin kabulü ve gelir-kurumlar vergilerinin ıslahı bu konuda önemli adımlar olacaktır. Topluluğun daha önceki genişleme deneylerinde, yeni üye adaylarının karşılaştıkları güçlükleri karşılayabilmek için elde ettikleri korunma hükümlerinin kanımızca çok dikkatle incelenmesi ve korunması öngörülen sektörlerde özenle uygulanması lâzım gelmektedir. Genç sanayiimizin geliştirilmesi için bizce en önemli şans budur. Ancak her durumda, vergi uyumlaması ile ilgili olarak ayrıntılı mukayese ve inceleme çalışmalarının yapılmasına ve bu alanda deney kazanmış kişilerden yararlanılmasına olan ihtiyaç açıktır.

BİBLİYOGRAFYA

I. KİTAPLAR

A. YABANCI DİLLERDE ESERLER

Alexander,W., The EEC Rules of Competition, Kluwer Harrp Handbooks, Kluwer N.V. Deventer, 1973, p.XVI ± 187.

Bailey,Martin Jr., National Income and Price Level, Second Edition, McGraw Hill, New York, 1971.

Baker,R.Palmer,Jr., Taxation in the European Common Market, in Taxation and Operations Abroad, Princeton: Tax Institute, 1960.

Balassa,Bela, The Theory of Economic Integration, Homewood, Ill., 1961.

Baldwin,Robert,E., Nontariff Distortions of International Tarde, The Brookings Institution, Washington D.C., 1970.

Barrère,A., The Influence of Economic Growth of the Member States on Problems of Tax Harmonization Appendix E, The Report of Fiscal and Financial Committee, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963, pp.185-192.

Bours,E., Rapport sur l'Application de la TVA aux Opérations Immobilières an Sein de la Communauté, Commission des Communautés Européennes, Serie Concurrence, 21, Bruxelles, 1971.

Burke,Richarda, Speech at the European Parliament on the Proposed Directives for Harmonisation of Corporation Tax System May/1979, Brussels, 1979.

Christiaanse, Jan,H., Future Tax Developments and Harmonization in the European Economic Community, Nederlandse Economische Hogeschool, Fiscal Economische Instituut, 1972.

Christiaanse, Jan,H., Tax Harmonization in the European Common Market, Institute for Fiscal Studies (Rotterdam), Alphen, Kluwer-Samson, 1971.

Dailler,P., L'Harmonization des Legislations Douanièr des Etats Members de la Communauté Economique Européenne, Librarie Général de Droit et de Jurisprudence, Bibliothèque de Droit International, 66, Paris 1972, p.345.

Dale,Arthur, Tax Harmonisation in Europe, London Taxation Publ. Comp. 1963, p.162.

Decourcelle,Gérard, L'. Imposition des Bénéfices des Sociétés dans le Marché Commun, Cujas, Paris, 1970, p.231.

Dequae,M., La Reform des Impôt Indirects dans le Cadre de la Communauté Economique Européenne, IBFD, Amsterdam, 1965.

Derouin,Philippe, La Taxe sur la Valeur Ajoutée dans la Communauté Economique Européenne, ed. Jupiter, Paris, 1977, p.642.

Dersin,A., Fiscalité des Plus-Values d'Entreprise, Brussels, Editions de l'Université de Bruxelles, 1975, p.290.

Dorfman,R., Samuelson,P.A., Solow,R.M., Linear Programming and Economic Analysis, New York: McGraw Hill, New York, 1958.

Dosser,Douglas, British Taxation and the Common Market: a Volume of Essays, Charles Knight and Co., 1973, p.x + 180.

Dosser,Douglas, Economic Analysis of Tax Harmonization, in Fiscal Harmonization in Common Markets, Columbia University Press, New York and London, 1967.

Dosser,Douglas, and S.S.Hans, Taxes in the EEC and Britain, The Problem of Harmonization, Chatman House, PEP, London, 1968, p.46.

EEC Reports on Tax Harmonization, The Report of the Fiscal and Financial Committee, unofficial translation by dr. H.Thurston, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963.

Edil,Yücel, Harmonisation du Système Turc avec la Fiscalité des Pays de la Communauté Economique Européenne, Doktora Tezi, teksir.

Etudes,Jurif, Le Régime des Frais Généraux dans la CEE. Nice, Les Cahiers Fiscaux Eropéens, 1973, p.64.

Etudes,Jurif, Le Régime Fiscal des Amortissements dans le CEE. Nice, les Cahiers Fiscaux Européens, 1973, p.64.

Etudes,Jurif, Le Régime Fiscal des Provisions dans la CEE. Nice, Les Cahiers Fiscaux Européens, 1973, p.78.

Etudes,Jurif, Le Régime Fiscal des Stocks dans la CEE. Nice, Les Cahiers Fiscaux Européens, 1973, p.65.

Etudes,Jurif, Les Systèmes Comparées de T.V.A. dans la CEE. Nice, Les Cahiers Fiscaux Européens, 1973, 2 Vols.

Fontaneau,Pierre, Collection Impôts sur le Revenu et sur les Sociétés, Le Régime Fiscal des Plus-Values dans la CEE, Nice, Les Cahiers Fiscaux Européens, 1977.

Fontaneau,Pierre, Collection Taxe Sur la Valeur Aioutée, Nice, Les Cahiers Fiscaux Européens, 1977.

Fontaneau,Pierre, Tableaux Fiscaux Européens, Tome: I-III. Nice, Les Cahiers Fiscaux Européens, Paris, 1975.

Galavielle,J.P., La TVA, Impôt Moderne, Dossier Thémis Nr.25, Presses Universitaires de France, Paris, 1972, p.95.

Groeben, von der Hans, Débats Parlement Européen, 2.7.1969.

Groeben, von der Hans, Policy on Competition in the European Economic Community, Supplement to Bulletin of the EEC, July-August/1961.

Groeben, von der Hans, Harmonizing Taxes: A Step to European Integration, Brussels, 1968.

Groeben, von der Hans, L'Harmonization Fiscale et L'Integration Européenne, Les Documents Communauté Européenne, 48, p.19.

Guieu,Pierre, Harmonisation des Taxes sur le Chiffre d'Affaires de 1958 à aujourd'hui dans le Marché Commun, Reflets et Perspectives de la Vie Economique, Tome: 15, No.2, Juin/1976, Bruxelles, 1976, pp.93-112.

Guieu,Pierre, The Sixth Council Directive on Value Added Tax Uniform Basis of Assesment, Comments and Text, Deventer, Kluwer, 1977, p.133.

Hoorn, Jr., J., Problèmes de I'Harmonisation Fiscale dans le Cadre de la Communauté Economique Européenne, Répertoire Fiscal, Paris, 1959.

Hutchings,G., Les Operations Financères et Bancaires et la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Commission des Communautées Européenne Serie Concurrence 22, Bruxelles, 1973.

Jansen,J.C., The State of Affairs and the Development of the Harmonization Process of the EEC with Respect to Indirect Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 1964, pp.177-186.

Kaufmann,J.R., Etude sur l'Application de la TVA aux Petites Entreprises, Commission des Communautés Européenes, Serie Concurrence 23, Bruxelles, 1973.

Kirchen,E.S., Financial Integration in Western Europe, Columbia University Press, London, 1969, p.144.

Klaus,Schneider, British Taxation and the Common Market, Essays, London, 1973.

Lauré,M., Les Distortions Economiques d'Origine Fiscale (General Report for the 1957, Congress of the Institut International de Finances Publiques), Brussels, 1958.

Lauré,M., Traité de Politique Fiscale, Paris 1967.

Matthews,Russell, Mechanisms for Fiscal Equalization in an Integrating European Community, in the Report of the Study Group and the Role of Public Finance in European Integration, Brussels, 1977, pp.402-432.

Meade,J.E., The Theory of International Economic Policy, Reprint, London, 1963.

Muller,A., L'Assiette Réelle de la Taxe sur la Valeur Ajoutée, Librarie Dalloz, Paris, 1965, p.322.

Musgrave,Peggy,B., Direct Business Tax Harmonization, in Fiscal Harmonization in Common Markets, Chapter 10, Columbia University Press, 1967, pp.246-265.

Musgrave,Peggy,B., Harmonization of Direct Business Taxes, Columbia University Press, 1967.

Musgrave,Richard,A., Approaches to a Fiscal Theory of Political Federalism, in Public Finances: Needs, Sources and Utilization, National Bureau of Economic Research,

Princeton University Press, Princeton, 1961.

Musgrave,Richard,A., The Theory of Public Finance, McGraw Hill, New York, 1959.

Musgrave,Richard,A., and Peggy,B., Musgrave, Public Finance in Theory an Practice, New York: McGraw-Hill, New York, 1973.

Neumark,Fritz, Report in of the Fiscal and Financial Committee, in The EEC Reports on Tax Harmonization International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963, pp. 95-156.

Nortcliffe,E.B., Common Market Fiscal Systems, the British Tax Review Guides, No.2 Sweet and Maxwell, London, 1960.

Oates,Wallace,E., Fiscal Federalism, New York: Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1972.

Oates,Wallace,E., Fiscal Federalism in Theory and Practice, Applications to the European Community, in the Report of the Study Group on the Role of Public Finance in European Integration, Volume: II, Commission of the European Communities, Brussels, April/1977.

Oberson,Raoul, Harmonization Fiscale dans la CEE, Droit de Timbre et Droits d'Apport, Centre d'Etudes Juridiques Européennes, Genève: Georg, 1972, p.124.

Peters,Theo, Fiscal Stabilisation Policy in the Community and Monetary and Exchange Rate Polícies, in the Report of the Study Group on the Role of Public Finance in European Integration, Commission of the European Communities, Brussels, 1977.

Picard,Jean-Francois, De l'Harmonisation des TVA Nationales à L'assiette Uniforme, Recherche des Problèmes à Resoudre dans le Cadre des Systèmes Français et Allemand, Vo.1-3, Paris, 1965.

Prat, Jean François, l'Harmonisation de la Fiscalité des Revenus de Capitaux Mobiliers dans les Pays de la Communauté Economique Européenne, Paris, Thèse de Doctora en droit 1969, Paris 1969, p.179.

Prest, A.R., Public Finance in Theory and Practice, London: Weidenfeld and Nicolson, London, 1960.

Radler, Albert, J., Corporate Taxation in the Common Market, Amsterdam, 1963.

Radler, R., Messina Report (Report prepared by the Head of the Delegation of a Committee Established by the Conference of Messina to the Secretaries of State for Foreign Affairs), 1956.

Reboud, Louis, Systèmes Fiscaux et Marché Commun, Sirey, Paris, 1961, p.374.

Regul, R., and W.Renner, Finances and Taxes in European Integration, Amsterdam, 1966.

Roelans, J.Y., Régimes Fiscaux Applicables aux Eusions de Sociétés dans le Etats Members de la C.E.E. et Prospectives Communautaires, Emile Bruylant, Bruxelles, 1970, p.124.

Scott, A.D., The Economic Goals of Federal Finance, circulated paper, 1964.

Shibata, Hirofumi, The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions, in Fiscal Harmonization in Common Markets, Columbia University Press, New York and London, 1967.

Shoup, Carl, S., Fiscal Harmonisation in Common Markets in Theory and Practice, Columbia Un. Press, 1967, Vol.I, p.476, Vol.II, p.674.

Shoup, Carl, S., Theory and Background of the Value-Added Tax, Proceedings of the Forty-Eigth Annual Conference of the

National Tax Association, 1955, pp.1-23.

Shoup,Carl,S., The Theory of Harmonization of Fiscal Systems, General Report, Luxembourg Conference, International Institute of Public Finance, September/1963.

Sooy et d'Oppuers Bernard, Harmonization of Taxes on Direct Investment Income in the European Economic Community, A.Legal and Economic Analysis, Camb.Mass. thesis, New York, 1974, p.XIV + 530.

Stauss,Emile, Common Sense about the Common Market, London: Allen and Unwin, London, 1958.

Sullivan,Clara,K., The Search for Tax Principles in the European Economic Community, The Law School of Harvard University, Cambridge, 1963.

Sullivan,Clara,K., The Tax on Value Added, Columbia University Press, New York, 1966, p.340.

Tait,Alan,A., Value-Added Tax, London: McGraw-Hill, London, 1962.

Tempel,A.J. van den, Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities, Studies Competition of the Approximation of Legislation Series, No.15, Luxembourg, 1970.

Tinbergen,Jan, Report on the Problems Raised by the Different Turnover Tax Systems applied within the Common Market, Prepared by the Committee of Experts set up by the High Authority, 5 March 1953, Brussels, 1953.

Trotabas,L., J.M.Cotteret, Droit Fiscal, 2e Edition, Dalloz Jurisprudence Générale, Paris, 1975, p.474.

Van Hoorn Jr., J., Problèmes de L'Harmonization Fiscale dans le Cadre de la Communauté Economique Européenne, repertoire Fiscal, 1959.

Vedel,Georges, Les Aspects Fiscaux du Marche Commun, Bureau of International Fiscal Documentation, Amsterdam, 1958.

Veenhof,B.B., Harmonisation Fiscal et Coordination des Politiques Economiques dans les Communautés Européennes, La Fiscalité du Marché Commun, 1972, No. 53-54, pp.75-89.

Verloren Van Themaat,P., Rules of Competition of the EEC and EFTA (Suplementary Publication No.1 of the International and Comparative Law Quarterly), London-New York 1961.

Vermand,Paul, Etudes des Problèmes Particuliers Posés par l'Application de la TVA au Secteur Agricole, Commission des Communautées Européennes, Serie Concurrence, 24, Bruxelles, 1973.

Viner,J., The Customs Union Issue, New York: Carnegie Endowment for International Peace, New York, 1950.

Wheatcreft,G.S.A. (ed.), Value-Added Tax in the Enlarged Common Market, New York: John Wiley and Sons, New York, 1973.

Willamson,John, Factor Price Equalization in Tax Unions, in Fiscal Harmonization in Common Markets, Vol.I, London and New York, 1967.

Wiseman,J., The Political Economy of Federal Finance, Circulated paper (prepared for the Canadian Royal Commission on Taxation), 1964.

B. TÜRKÇE ESERLER

Avrupa Topluluğu, Avrupa Topluluğu Nedir?, Avrupa Topluluğu Yayını, Ankara, 1978, ss.179.

Avrupa Topluluğu, Türkiye-AET İlişkileri, Avrupa Topluluğu Yayınları, Ankara, 1976.

Boşgelmez,Güven, Katma Değer Vergisi Teorisi ve İngiltere'de Katma Değer Vergisi Uygulaması, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yy: 177, Ankara 1977, S.XIII + 118.

Brochier,Hubert et P., Tabatoni, (Çev.: Adnan Erdaş), Mali İktisat, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yy:48, İstanbul 1971, XV + 622.

Çakmak,Şefik, Ortak Pazar Ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin Ahenkleştirilmesi, Vasıtasız Vergilerdeki Yakınlaştırmanın Türk Vergi Sistemi Açısından İncelenmesi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1975/166, Ankara 1975.

Dosser,Douglas, (Çev.: Bora Ocakçıoğlu), The Theoretical Aspects of Tax Harmonization: Vergi Ahenkleştirmesinin Teorik Yönleri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul, 1974, ss.335-393.

Erginay,Akif, Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın 420.6. Bası. Ankara, 1978, s.280.

Erginay,Akif, Vergi Hukuku, A.Ü.Hukuk Fakültesi Yayını 401, 6.Bası, Ankara,1977.

Işıkveren,Turan, Türkiye-AET Ortaklığının İkinci Dönemi (Geçiş Dönemi), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, 136, Ankara,1968, s.94.

İGEME, AET, Türkiye-AET Dış Ticaret Vergileri ve Bunlara İlişkin Çözümler, Ankara, 1978.

İktisadi Kalkınma Vakfı, AET'de Vergi Harmonizasyonu, İKT, İstanbul, 1967, s.36.

İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Uygulanan Vergiler, İktisadi Kalkınma Vakfı Yy: 80, İstanbul, 1974, s.13.

İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Toplulukları (Ortak Pazar) ve Türkiye Ortaklığı, İktisadi Kalkınma Vakfı, 32, İstanbul, 1969, s.71.

İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Toplulukları-Türkiye Ortaklığının Yürütülmesi ile İlgili Karar ve Tüzükler, İktisadi Kalkinma Vakfı, AET/41, İstanbul, 1970, s.31.

İktisadi Kalkınma Vakfı, Ortak Pazar Ülkelerinde Tarım İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması, İktisadi Kalkınma Vakfı Yy:18, İstanbul, 1975, 5 + 93s.

İren,Dr.Cihat, AET'nin Genişlemesi ve Türkiye, IKV Yayınları, Araştırma No.1978/3, İstanbul, 1978.

Juretzek,W. (Çev.: E.Şenatalar), Avrupa Ekonomik Topluluğunda Muamele Vergilerinin Harmonizasyonu, Maliye Enstitüsü Konferansları, İ.Ü.İktisat Fakültesi Yayını: 315, İstanbul, 1972.

Kandan,Sait, Müşterek Pazar Memleketleri Vergi Sistemleri, Maliye Tetkik Kurulu Yayını: 123, İstanbul, 1966, s.246.

Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri, Eskişehir İ.T.İ.A. Yy: 151/93, Eskişehir, 1976, s.XIV + 213.

Kılıç,Hüsamettin, Katma Değer Vergisi, İ.Ü.İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Konferansları, İ.F.Y. No.419'dan ayrı basım, İstanbul, 1978.

Kılıç,Hüsamettin, Ortak Pazar, Maliye Enstitüsü Konferansları, 14.Seri, İstanbul, 1967, ss.39-87.

Kızılyallı,Hüsnü, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi S.B.F. Maliye Enstitüsü Yy: 33, Ankara, 1969, s.XI + 440.

Muten,Leif, (Çev.: Muharrem Durubal), Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor, Ankara, 1972, s.19.

Nadaroğlu,Halil, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye, Seminer Tebliği, 21.9.1967, teksir.

Nadaroğlu,Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Üçüncü Baskı, İstanbul, 1978.

Nadaroğlu,Halil, Mahalli İdareler, Felsefesi Ekonomisi Uygulaması, İstanbul, 1978.

Nadaroğlu,Halil, Son Zamanlarda Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu, "Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler", Ord.Prof.Dr.Nihad S.Sayar'a Armağan, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Kamu Maliyesi enstitüsü Yayınları, No.2, İstanbul, 1980, ss.273-288.

Nesini,Pietro, (Çev.: T.Öncel), Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Ahenkleştirmesi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul, 1973, 1974, ss.257-333.

Noel,Emile, Avrupa Topluluğunun Organları Nasıl Çalışır?, AET Enformasyon Bürosu, 2. Baskı, Ankara, 1977, s.71.

Ocakçıoğlu,Bora, Katma Değer Vergisi Teorisi ve Uygulanma İlkeleri, Doktora Tezi, İstanbul.

Oğuz,Orhan, Ortak Pazar (Avrupa Ekonomik Topluluğu) Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 37/13, İstanbul, 1966, s.192.

OĞuz,Orhan, Türkiye-Ortak Pazar Andlaşmasının Özel Sektöre Yüklediği Görev ve Mükellefiyetler, İktisadi Araştırmalar Tesisi No.2, İstanbul, 1967, s.17.

Öner,Oğuz, Türkiye'yi Uluslararası Ekonomik Kuruluşlara Üye Yapan Andlaşmalar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No.376, Ankara, 1974.

Özer,İlhan, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, 1976-161, Ankara, 1976, s.120.

Özsoy,Numan, Katma Değer Vergisi ve Türkiye Modeli, Katma Değer Vergisi Semineri, 1(9-11.5.1973), ss.181-197.

Schmälders,Günter, (Çev.: Şerafettin Aksoy), Avrupa Sistemlerinin Ahenkleştirilmesi, Maliye Enstitüsü Tercümeleri, 1967, ss.67-76.

Shoup,Carl,S., (Çev.: B.Ocakçıoğlu), Avrupa Ekonomik Topluluğunun Gelecekteki Yeni Üyeleri Açısından Vergi Ahenkleştirmesi, Maliye Enstitüsü Konferansları 18.Seri, İstanbul, 1969, ss.18-28.

Shoup,Carl,S., (Çev.: Banu Ocakçıoğlu), Need And Prospects for Tax Harmonization Among The Present Six Members of the E.E.C.: A.E.T.'nin Altı Üyesi Arasında Vergi Ahenkleştirilmesi İhtiyacı ve Geleceği, Maliye Enstitüsü Konferansları, 16, İstanbul, 1968, ss.49-86.

Teoman,Sabahattin, Avrupa İktisadi Birliğini Tesis Eden Andlaşmanın Vergilerle İlgili Hükümleri Hakkında Bir Deneme, s.121.

Tuncer,Selahattin (derleyen), Türkiye'de Katma Değer Vergisi, İktisadi Araştırma Vakfı, İstanbul, 1974, s.302.

Turhan,Salih, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Muamele Vergilerinin Ahenkleştirilmesi, Doçentlik Tezi, Teksir, İstanbul, 1969.

Türkoğlu,Turan, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergilerin Ahenkleştirilmesi ve Bu Konuda Türkiye'de Yapılan Çalışmalar, SBF Maliye Enstitüsü Konferansları, 1967, Ankara, 1969, ss.191-210.

TÜSİAD, AET ile İlişkileri Özel Kesim Nasıl Değerlendiriyor?, AET Araştırmaları No.2, Tüsiad, Istanbul, 1978, s.36.

TÜSİAD, AET Üzerine Görüşler Yaklaşımlar, AET Araştırmaları No.1, Tüsiad, İstanbul, 1977.

TÜSİAD, AET-Türkiye İlişkilerinde Beş Yıllık Bağışıklık Süresi Önerisi, Tüsiad, Olaylara Bakış, No.8, Eylül/1978.

TÜSİAD, Katma Protokol Çerçevesinde Neler Yapılabilir?, Tüsiad, AET Araştırmaları, No.3, İstanbul, 1977.

Ulugeçit,Ayçal-Taner Başıbüyük, İngiltere'de Katma Değer Vergisine Geçiş ve Bundan Önce Uygulanan Vergi Sistemi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yy: 176, Ankara, 1977, s.32 + II + 29.

Üstünel,Besim, Milletlerarası İktisadi Birleşmeler Teorisi, Avrupa Müşterek Pazar ve Türkiye, A.Ü., S.B.F. Yayını, 107/Ankara, 1960, s.192.

II. PERİYODİK YAYINLAR

A. YABANCI DİLLERDE ESERLER

Action Programme for Taxation, European Taxation, Vol.15, No.7, July/1975, pp.250-251.

Adam,José (tr.), Eléments d'une Etude Relative à l'Harmonisation des Taxes sur le Chiffre d'Affaires par l'Harmonisation des Systèmes de TVA, Journal Européenne des Expert Comptables, Economiques et Financiers, Vol.11, No.3 Dusseldorf, 1976, pp.158-175.

Birand,M.Ali, Turkey and European Community, The World Today, February/1978, pp.52-61.

Bracewell,Milnes., Tax Credits Under the Proposed EEC Directive on Company Taxation, Intertax, Deventer No.8, 1976, pp.277-284.

Buchanan,J.M., Federalism and Fiscal Equity. American Economic Review, 40, September/1950, pp.251-293.

Buchanan,J.M., Federal Crants and Resource Allocation, Journal of Political Economy, 60, June/1952, pp.60-86.

Busch,Peter,A., Germany in the European Community: Theory and Case Study, Canadian Journal of Political Science, Vol.XI, No.3, Canada, 1978, pp.545-573.

Casna,Richard,B., EEC-Another Step Forward to Tax Harmonization, The Proposed Directive On Taxation of Investment Fund Income, European Taxation, Vol.18, 1978/11, Amsterdam, 1978, pp.372-383.

Confoudakis,Van., The European Economic Community and the Freezing of the Greece Association, Journal of Common Market Studies, No.1, 1978, pp.114-131.

Cornwall,J., Three Paths to Full Employment Growth, Quarterly Journal of Economics, 77, February 1963, pp.27-49.

Cosciani,C., Aspects de la Fiscalité dans la CEE. Revue de Science Financière, Paris, 1961, pp.550-561.

Damocles and the Enlarged Common Market, European Taxation, Vol.13, No.1, January/1973, Brussels, 1973, pp.3-6.

Denton,Geoffrey, Reflections on Fiscal Federalism in EEC, Journal of Common Market Studies, 1, Brussels, 1978, pp.283-301.

Due,John,F., The Value-Added Tax, The Western Economic Journal, Spring 1965, New York, 1965, pp.165-171.

Eason,Alex, Tax Policy in the EEC. Revued'Integration Européenne, Journal of European Integration, Montréal, Vol.1, No.1, Sept.1977, pp.31-46.

EEC Issues New Draft Directive and Reports on Tax Harmonization, 4 European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1964, pp.159-160.

European Commission, State of Harmonization of Fiscal Legislations, Intertax, Deventer No.4, 1977, pp.125-140.

Fiscal Provisions of the Treaty of Rome, (1957), European Taxation, Supplement, No.14, July 1970, Amsterdam, 1970, pp.III-C:3III-C:49.

Fredersdorf,H., EC. Tax Harmonization in the Community (II), Intertax, Deventer, No.11-12, Nov.-Dec./1978, pp.445-466.

Galeen,Ivar, Outsider's Views on EEC Tax Problems, 2 European Taxation, 127, Amsterdam, 1962.

Genot,Alain,E., Fiscal Harmonization and European Integration: A 1978 Appraisal, European Law Rev., London, Vol.3, No.5, Oct.1978, pp.355-369.

Geoffrey,Morse, Taxation European Law Review, Brighton, Vol. 2, No.3, June, 1977, pp.236-239.

Gosset,Georges, Problemès Fiscaux pour La Realisation du Marché Européen des Capitaux, Europargne, Année 7, No. 10, Oct./1977, Luxembourg, pp.4-8.

Greece to be 10th Member, Europe, July-August/1979, No.214, pp.21-24.

Grossman,Gene,M., Alternative Border Tax Policies Journal of World Trade Law, No.2, 1979, pp.452-460.

Gürsel,Halûk Ferden, Corporate Taxation in Turkey, European Taxation, 1979/7, Volume 19, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1979, pp.207-217.

Harrod,R.F., Factor Price Relations Under Free Trade, Economic Journal, 68, June/1958, pp.13-27.

How the EEC Commission Proposes to Harmonize the Systems of Corporation Tax and Withholding Taxes on Dividents, European Taxation, Volume 16, Numbers 2/3/4, April/ 1976, pp.41-133.

Hölzler,Dr.Heinrich, Harmonization of Company Taxation Systems, Inter Economics, No.1, January 1976, pp.12-15.

Jahn,Hans.Edgar, Turkey and European Community, European Digest, 40, September/1977, Luxembourg, pp.33-44.

Jansen,J.C., La Taxe sur la Valeur Ajoutée, le Premier Impôt Harmonisé dans le Marché Commun, La Fiscalité du Maché Commun, No.22, Juin/1967, Bruxelles, 1967.

Johnson,Harry and Melvyn Kraussen, Border Taxes, Border Tax Adjustments, Comparative Advantage and the Balance of Payments, Canadian Journal of Economics, 1970, pp.595-601.

Kolling,G., Services and the Sixth Value Added Tax Directive, European Taxation, Vol.14, No.3, March/1974, pp.79-89.

Laursen,S., Production Functions and the Theory of International Trade, American Economic Review, 42, September/1952.

Messere,K., Fashions in Company Taxation, Weekbland Voor Fiscal Reht, Deventer, Jaarg 105, No.5283, 2 sep. 1976, pp.721-722.

Montagnier,G., Fiscalité Européenne, Juillet 1976-Juin 1977 Revue Trimestrielle De Droit Européen, Année 10 No.3, Juil, Sep. 1927, Paris, pp.508-540.

Nasini,Pietro, Harmonization of National Systems of VAT, European Taxation, Vol.13, No.2, February/1973, pp.39-43.

Reugebrink,J., The Sixth Directive for the Harmonization of Value Added Tax, C/ML Rev., Sijthoff and Noordhoff, Alphen, 1978, pp.309-319.

Samuelson,P.A., International Factor Price Equalization Once Again, Economic Journal, 59, June/1949.

Samuelson,P.A., International Trade and The Equalisation of Factor Prices, Economic Journal, 58, June/1948.

Sato,R., Fiscal Policy in a Neo-Classical Growth Model: An Analysis of Time Required for Equilibrating Adjustment, Review of Economic Studies, 30, February/1963.

Scott,A.D., A Note on Grants in Federal Countries, Economica, 17 November 1950.

Scott,A.D., Evaluation of Federal Grants, Economica, 19 November 1952.

Simonet,Henri, Tax Harmonization and the Economic and Monetary Union, Speech to the Institute for Fiscal Studies at London, Intertax, 1975-(2), pp.40-46.

Soldati,Michele, Taxing Corporate Income: European Harmonization and the Italian Experience, The American Journal of Law, Vol.24, No.2, Spring 1976, Berkeley California, pp.246-287.

Tax Harmonization in the EEC: A Status Report, European Taxation, Vol.14, No.8, August/1974, pp.272-280.

Vedel,Georges, Les Aspects Fiscaux du Marché Commun, Droit Fiscal, 24 October 1958, No.43, 10 année, pp.5-21.

Vogelaer,Th., Evolution du Droit Fiscal Européen, La Fiscalité du Marché Commun, No.55 December/1972, pp.105-115.

Whalley,John, Some General Analysis Applied to Fiscal Harmonization in the E.C., European Economic Review, Vol.8, No.3, October 1976, Amsterdam, pp.291-312.

B. TÜRKÇE ESERLER

Altay,Salih,Z. (Çev.), Avrupa Vergi Sistemlerinde Birleştirme veya Ahenkleştirme mi?, Maliye Bülteni, 632, Nisan/1967, Ankara, 1967, ss.9-16.

Altay,Salih,Z. (Çev.), Müşterek Pazar Memleketlerinin Vergi sistemleri, Maliye Bülteni, Sayı: 595, Mart/1974, ss. 7-21.

Aral,Namık Zeki, Müşterek Pazar, Türkiye İktisat Gazetesi, Sayı: 435, Ankara, 27.7.1961.

Aral,Namık Zeki, Müşterek Pazar, Türkiye İktisat Gazetesi, Sayı: 546, Ankara, 26.9.1963.

Aral,Namık Zeki, Müşterek Pazar, Türkiye İktisat Gazetesi, Sayı: 548, Ankara, 10.10.1963.

Binatlı,Cüneyt, Ortak Pazar Karşısında Türkiye'nin Durumu ve Vergi Yakınlaşması Meselesi, Emre, (Eskişehir), 4(38), Eskişehir, 1967, ss.3-7.

Bulutoğlu,Kenan, Müşterek Pazar ile İlgili Vergi Meseleleri ve Türkiye'nin Durumu, İktisat ve Maliye Mecmuası, Cilt: 7, Sayı: 4, 15.7.1960, ss.7-11.

Doğan,A.Aykon, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Katma Değer Vergisi, İktisat ve Maliye, 19(11), 2. 1973, ss.453-461.

Erkmen,F. (Çev.) Avrupa Ekonomik Topluluğu Dahîlinde İstihlâk Vergilerinin Ahenkleştirilmesi, Maliye Bülteni, (637), Eylül/1967, ss.8-14.

Hanyal,Ragıp, (Çev.), Müşterek Pazar Devletlerinin 1959 Malî ve Nakdî Durumu, Maliye Bülteni, 457, Ankara, 25.6. 1960, ss.1-7.

Hanyal,Ragıp, (Çev.), Müşterek Pazar Memleketlerinde Telâfi Edici Vergiler, Maliye Bülteni, 456, Ankara, 18.6.1960, ss.6-9.

Herekmen,Aykut, Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi, Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi, 8(1), 1. 1972, pp.173-198.

Kerlan,P., Müşterek Pazar Devletlerinin Vergi Sistemlerinin Ahenkleştirilmesi Meselesi, Maliye Bülteni, Ankara, 9-16.1. 1960, ss.1-5, 5-7.

Klaus,Schneider, (Çev.: Tuncay Gülçür), AET Komisyonu Yönünden Vergi Harmonizasyonu Politikası, Maliye Dergisi, Ankara, Mayıs-Haziran/1978, ss.85-102.

Malezieux,R. (Çev.: İ.H.Ülkmen), Müşterek Pazar Vergi Meselesinin Bazı Vecheleri, Ankara Üniversitesi S.B.F. Dergisi 15(3), 9. 1960.

Nasini,Pietro, (Çev.: Zühtü Yücelik), Fransa'da Katma Değer Vergisi, Maliye Dergisi, (4), 7/8.1973, ss.82-88.

Ruebling,Charlotte,E., (Çev.: Halûk Ferden Gürsel), Katma Değer Vergisi ve Ekonomik Tesirlerine Etkileyen Faktörler, Türkiye İktisat Gazetesi, 22(1068), 3.1.1974, ss. 3,7.

Tekin,Fazıl, AET Ülkelerinde Şirket Kazançlarının ve Dağıtılan Kâr Paylarının Vergilendirilmesi, Eskişehir İTİA Dergisi, Cilt.V, No.2, Haziran/1969, ss.119-131.

Uludağ,R., İstihsal Vergisinden Katma Değer Vergisine Geçişte Vergi Yükleri Analizi, Maliye Dergisi, 34, Temmuz/1978, Ankara, 1978, ss.80-90.

III. RESMÎ YAYINLAR

A. YABANCI DİLLERDE

Commission of the European Communities, Action Programme for Taxation, Com.(75) 391, Brussels, 1975.

Commission of the European Communities, Inventory of Taxes, 1976 Edition, Directorate General Financial Institutions and Taxation, Luxembourg, 1976.

Commission of the European Communities, Programme of the Commission for 1979, Twelfth General Report, Brussels, 1979.

Commission of the European Communities; Proposal for a Directive of the Council Concerning the Harmonization of Systems of Company Taxation and of Withholding Taxes on Dividends, Brussel, 1975, COM (75) 392 Final.

Commission of the European Communities, Report of the Study Group on the Role of Public Finance in European Integration, Brussels, 1977.

Commission of the European Communities, SEC (68) 1386 Final, Brussels, April/1968.

Communauté Economique Européennes, Accord Créant une Association entre la CEE et la Turquie et Documents Annexes, Bruxelles, 1963, p.59.

Communauté Economique Européenne, Accord Interimaire entre la Communauté Economique Européenne et la Grèce en Raison de L'Adhesion de Nouveaux Etats Membres à la Communauté, Publication de CEE: GR/INT/f, Bruxelles, 1975.

Communauté Economique Européenne, Accords Interns à Ankara et Extraits du Procès-Verbal du Conseil de la CEE à l'Accord Créant une Association entre la CEE et la Turquie, Bruxelles, 1963, p.37.

Communauté Economique Européenne, Consequences Budgetaires, Economiques et Sociales de l'Harmonization des Taux de le TVA dans la CEE. Avec Une Analyse Quantitative pour les Pays-Bas. Collection Etudes, Séreie Concurrence, Rapprochement des Legislations No.16, Commission des Communautés Européennes, Bruxelles, 1970, p.92.

European Economic Communities, Agreement Establishing an Association between the European Economic Comminty and Greece, EEC publication, A/GR/e, Brussels, 1975, pp.1-121.

European Economic Communities, Application to Collective Investment Institutions (CII's) of the Harmonization Systems of Company Taxation, Information Memo, Brussels, 1978.

European Economic Communities, Council Resolution on the Economic and Monetary Union, 1971, Official Journal, C-28, pp.1-4.

European Economic Communities, Directive No.67/228/EEC on the Harmonization of legislation of Member States Concerning Turnover Taxes, Official Journal, 1967, p.1303/67, Spec. Edn.1967, pp.16-23.

European Economic Communities, Directive No.69/335; Official Journal, L-249, 3 October 1969.

European Economic Communities, Directive No.72/464: Official Journal, L.303, 31 December 1972.

European Economic Communities, Documents Corcerning the Accession to the European Communities of the Kingdom of Denmark, Ireland, the Kingdom of Norway and the United Kingdom of Great Briatin and Northern Ireland, Official Journal, of the EEC. No.173, 27 March 1972, special edition.

European Economic Communities, Eight General Report on the Activities of the European Communities, Luxemburg, 1975, p.88.

European Economic Communities, Harmonization of Legislation of Member States Concerning Turnover Taxes, Official Journal No.1. 320/34, 20 December 1969, pp.551-552.

European Economic Communities, Opinion on Greek Application for Membership, Commission of the European Communities, 2/76, Brussels, 1976.

European Economic Communities, Opinion on Portuguese Application for Membership, Commission of the European Communities, Brussels, 1978.

European Economic Communities, Opinion on Spain's Application for Membership, Supplement to the Bulletin of the European Communities, 9/78, Brussels, 1979.

European Economic Communities, Portugal and the European Community, Commission of the European Communities, Brussels, 1978.

European Economic Communities, Programme for the Harmonization of Driect Taxes, EEC Doc.SEC. (67) 1480 F. Brussels, 1967 ve Supplement to the Bulletin of the EEC, No.8, 1967, pp.5-20.

European Economic Communities, Proposal for a Council Directive on the Application to Collective Investment Institution of the Council Directive Concerning the Harmonization of Systems of Company Taxation and of withholding Taxes on Dividend, Brussels, 18 Juyl 1978, COM (78) 340.

European Economic Communities, Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits between Associated Entreprises (arbitration procedure), Official Journal, C-301, December 21, 1976 p.4 ve European Taxation, Vol.18, 1978-4/5, Amsterdam, 1978, pp.149-151.

European Economic Communities, Relations Between the Community and Greece, Economic and Social Committee Report, Doc. 774/78, Brussels, July, 1978.

European Economic Communities, Report on the Basis of Assessment of Taxes on Business Profits, EEC, 5833/IV/64, Brussels.

European Economic Communities, Tax Harmonization Programme, Supplement to Bulletin No.8-1967, European Economic Community, Brussels, 1967.

European Economic Communities, Tax Policy and Investment in the European Community, Commission of the European Communities, Taxation Series: 1, Brussels, 1975.

European Economic Communities, The European Community's Competition Policy, European Documentation, 1976/4, Luxembourg, 1976, p.26.

European Economic Communities, The Second Enlargement of the European Community, EEC European Documentation, Brussels, 1979.

European Economic Communities, The Trend of Public Finance in the Member States of The Community from 1966 to 1970, EEC Commission Economic and Financial Series: 11, Brussels, 1976.

European Economic Communities, Treaties Establishing the European Communities, European Economic Community, Brussels, 1979.

European Economic Communities, Turkey-EEC Relations, 1963-1977, Commission of European Communities, Ankara, 1977.

Eurostat, Balance of Payments, Global Data, EEC, Brussels, 1978, p.96.

Eurostat, National Accounts, European System of Integrated Economic Account, 1970-76, Brussels, 1978, p.432.

Eurostat, Tax Statistics 1968-1972, Statistical Office of the European Communities,Luxembourg, 1973.

Eurostat, Tax Statistics, 1968-1973, Centre Européen, 1974.

Eurostat, Tax Statistics, 1970-1976, Statistical Office of the European Communities, Luxembourg, 1977.

B. TURKCE

Maliye Bakanlığı, Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1923-1978 Bütçe Gelirleri İstatistikleri, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1979.

Türkiye Dışişleri Bakanlığı, Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Arasında bir Ortaklık Yaratan Anlaşma, Ankara, 1963.